

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
КАФЕДРА АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ**

ДАРОВІК Оксана Олегівна

**ОБЛІК І АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ У
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

**Науковий керівник:
кандидат економічних наук,
доцент кафедри
аудиту та державного контролю
Козаченко Анна Юріївна**

ВІННИЦЯ – 2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра аудиту та державного
контролю

Затверджую

Завідувач кафедри аудиту та
державного контролю

_____ О.Л.Польова
« _____ » _____ 20__

р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студентці Даровік Оксані Олегівні

на тему:

Облік і аудит власного капіталу в сільськогосподарському
підприємстві»

затверджена Наказом від « _____ »

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		до
Розділ1	Теоретичні засади судово-економічної експертизи	до
Розділ2	Організаційно-методичні засади судово-економічної експертизи	до
Розділ3	Методика проведення економічної експертизи	до
Висновки та пропозиції		до.
Список використаних джерел		до

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту « _____ » _____ р.

Завдання видав керівник « _____ » _____ 20__ р.

Підпис керівника _____

АНОТАЦІЯ

Магістерська робота на тему: «Облік і аудит власного капіталу сільськогосподарського підприємства» розроблена за допомогою практичних матеріалів ТОВ «Агрофірма Забарська»

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та аудиту власного капіталу. Об'єктом дослідження є облік та аудит витрат власного капіталу товариства.

Метою дослідження даної теми обліку та аудиту власного капіталу підприємства є вивчення теоретичних та методологічних засад та надання практичних рекомендацій з даної теми.

В першому розділі вивчається історія виникнення терміну «власний капітал» та сучасний погляд на його сутність; функції, класифікація та особливості формування та огляд міжнародної та вітчизняної практики.

У другому розділі досліджуємо облікову політику, методику аудиту, організаційно-методичні аспекти та документування результатів аудиту.

В третьому розділі розглянуто вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління власним капіталом та шляхи вдосконалення формування внутрішнього аудиту та обліку власного капіталу ТОВ «Агрофірма Забарська», та відповідно сформувано висновки та рекомендації.

Структура та обсяг магістерської роботи. Зміст магістерської роботи складає 115 сторінок комп'ютерного тексту. Дипломна робота містить в собі вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел із 89 найменувань, містить 16 таблиць, 14 рисунків та 4 додатки.

Ключові слова: капітал, власний капітал, облік, аудит, статутний капітал, резервний капітал, додатковий капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), внутрішній контроль, дивіденди, система внутрішнього контролю, облікова політика, аудиторський звіт.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

- 1.1 Історія виникнення поняття «власний капітал» та його сутність
- 1.2 Функції, класифікація та особливості формування власного капіталу
- 1.3 Облік і аудит власного капіталу в вітчизняній та міжнародній практиці

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

- 2.1 Облікова політика власного капіталу підприємства
- 2.2 Методика аудиту власного капіталу сільськогосподарського підприємства
- 2.3 Організаційно-методичні аспекти аудиту власного капіталу
- 2.4 Документування результатів аудиту

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

- 3.1 Вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління власним капіталом
- 3.2 Шляхи вдосконалення формування внутрішнього аудиту та обліку власного капіталу

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність дослідження. На сьогоднішній день більшість підприємств мають недержавну форму власності, але будь-яка форма власності підприємства не можлива без створення власного капіталу. Таким чином власний капітал має одне з найважливіших значень, адже він відображає обсяг власних засобів підприємства, які перебувають у їх розпорядженні і має вигляд фондів та резервів. Власний капітал служить джерелом довгострокового фінансування, забезпечуючи кредитоспроможність підприємства та є джерелом довгострокового фінансування забезпечуючи незалежність та владу організаторів бізнесу. Власний капітал формується за рахунок особистих вкладів власників. Поява нових форм ведення господарюючих суб'єктів вимагає нового вивчення особливостей формування капіталу в підприємствах різних організаційно-правових форм. На рахунок аудиту власного капіталу, то предметом є структура підприємства за джерелами його формування. На основі внесків власників підприємства у вигляді грошових коштів, активів, нематеріальних активів у розмірах, зазначених в установчих документах формується проведення аудиту власного капіталу. Економічна важливість власного капіталу та багатогранність його структури вимагають правильного та надійного обліку, здійснення будь-якої форми контролю, а також аналізу власного капіталу в кожному підприємстві, що підтверджує актуальність дослідження цієї проблеми. Саме тому без подальшого вдосконалення методики та організації бухгалтерського обліку не можливе ефективне управління власним капіталом, тому що його дані є не лише інформаційним матеріалом про стан та зміни об'єктів управління, а й основою економічного контролю.

Слід зазначити, що бухгалтерський облік на кожному етапі економічного розвитку значною мірою визначається існуючим економічним механізмом, процеси якого він відображає та контролює. В теперішньому часі соціально-економічного розвитку, щоб мати можливість приймати зважені та

обґрунтовані управлінські рішення, керівництву необхідна повна, достовірна та своєчасна інформація про фінансовий та майновий стан свого суб'єкта господарювання.

Серед зарубіжних та вітчизняних вчених, які приділяють достатньо уваги вивченню цього питання, можна назвати таких, як: В. В. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, керівник С.Ф., В.М. Івахненко, Г.Г.Кірейцев, К.Маркс, О.А. Треба, Д. Рікардо, А. Сміт, В.Я. Соколов, В. В. Сопко та багато інших. На проблемні питання класифікації власного капіталу в своїх роботах вказували такі вчені, як Бланк І.А., Бутинець Ф.Ф. Кірейцев Г.Г., Спільник І. та Загородня О.О., а методи аудиту рівності розглядаються в наукових роботах багатьох вітчизняних учених, таких як: Ф. Ф. Бутинець, Л.П. Кулаковська, В.Я. Савченко, К. О. Утенкова та інші.

Вищезазначені науковці внесли значний внесок у розвиток досліджень бухгалтерського обліку та контролю при вивченні операцій з власним капіталом та контролю за ними. Однак багато проблемних аспектів практичного впровадження вимагають подальшого вивчення та вдосконалення процедур контролю за власним капіталом, особливо, оскільки умови ведення бізнесу динамічно змінюються та висуваються нові вимоги щодо покращення інформаційної системи.

Слід зазначити, що не зважаючи на певне вивчення теми власного капіталу, досі існують погано досліджені питання щодо якості обліку власного капіталу, ефективності прибутку тощо. Це сприяє пошуку альтернативних шляхів, визначенню та застосуванню необхідних заходів, які могли б допомогти вирішити проблеми, які все ще існують у цій галузі досліджень.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження даної теми обліку та аудиту власного капіталу підприємства є вивчення теоретичних та методологічних засад та надання практичних рекомендацій з даної теми. Реалізація мети дослідження вимагала, зокрема, вирішення таких завдань:

- з'ясування сутності та класифікації капіталу, а конкретніше, його власного капіталу як предмета обліку та аудиту;

- узагальнення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту власного капіталу;
- висвітлення характеристик методології та організації обліку власного капіталу;
- вивчення системи внутрішнього контролю компанії та системи обліку;
- виявлення особливостей методології контролю аудиту, включаючи аналітичні процедури аудиту;
- презентація результатів аудиту власного капіталу підприємства;
- Покращення обліку власного капіталу в фермерських господарствах
- роз'яснення завдань, принципів внутрішнього аудиту та поліпшення його організаційного забезпечення на господарстві.

Об'єктом дослідження є облік та аудит витрат власного капіталу ТОВ «Агрофірма Забарська», яке знаходиться у смт. Смоліне, Кіровоградської області, Маловисківського району

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та аудиту власного капіталу

Методи дослідження. При написанні дипломної роботи використовувались загальнонаукові методи порівняння та узагальнення - для обробки вхідної інформації та розкриття сутності категорії «аудиторський контроль»; індукційні та дедукційні методи - для визначення загальних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку та аудиту; методи спостереження та анкетування, з метою оцінки стану контролю над власним капіталом; обчислювально-аналітичні та графічні методи складання таблиць, розрахунків та візуального відображення результатів дослідження; методи систематизації, гіпотези та припущення - формувати власну думку та видавати рекомендації щодо покращення системи контролю та процедур її реалізації.

Інформаційну базу дослідження складають нормативно-правові акти України, наукові роботи вітчизняних та зарубіжних науковців економістів з теорії та практики системи обліку власного капіталу, матеріалів періодичних публікацій та наукових конференцій, офіційні статистичні видання, дані

бухгалтерського обліку, фінансова звітність підприємства, яке досліджується, а також результати власних досліджень та розрахунків.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у визначенні, уточненні та обґрунтуванні методологічних та методичних положень, розробці практичних рекомендацій щодо покращення бухгалтерського обліку та аудиту власного капіталу. Найважливішими результатами авторських досліджень, які представляють наукову новизну, є наступні:

вдосконалені:

- форми первинної документації та запропоновані форми внутрішньої звітності, що дозволяють контролювати рух власного капіталу та забезпечують більшу аналітичну чіткість;

- модель бухгалтерських процедур для автоматизованої обробки інформації про наявність та рух власного капіталу підприємства, що слугуватиме швидкій обробці інформації про виникнення та використання складових власного капіталу, а також своєчасній подачі цієї інформації керівництву для прийняття ефективних рішень.

- розроблена система внутрішнього контролю в суб'єкті господарювання, частиною якої є служба внутрішнього аудиту, а також її організаційні заходи, а саме положення щодо внутрішнього контролю в підприємстві, що в подальшому отримало подальший розвиток;

- наукові підходи до класифікації власного капіталу для раціональної організації обліку та контролю;

- організаційні та методологічні аспекти аудиту контролю власного капіталу, що вплине на ефективність процедур контролю;

- визначення поняття внутрішнього аудиту, завдань та принципів у системі внутрішнього контролю підприємства, що вдосконалив в свою чергу організацію та здійснення внутрішнього аудиту;

- тлумачення терміна «власний капітал» як предмета бухгалтерського обліку та аудиту.

Отримані результати можуть бути вжиті в діяльності суб'єктів

господарювання.

Апробація результатів дипломної роботи. Основні положення дипломної роботи знайшли своє відображення в науковій тезі, і до того ж були обговорені та позитивно оцінені на Міжнародній науково-практичній конференції «Наукові економічні дослідження: актуальні питання та інноваційні аспекти» м. Дніпро, 24 жовтня 2020 року, з публікацією тези - «Методичні аспекти проведення аудиту власного капіталу підприємства».

Структура та обсяг магістерської роботи. Зміст магістерської роботи складає 115 сторінок комп'ютерного тексту. Дипломна робота містить в собі вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел із 89 найменувань, містить 16 таблиць, 14 рисунків та 4 додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Історія виникнення поняття «власний капітал» та його сутність

Власний капітал - одна з основних категорій бухгалтерського обліку. Однак, серед вчених-економістів досі немає єдиної концепції, яка б інтерпретувала це значення. Для глибшого розуміння категорії «капітал» її потрібно досліджувати, використовуючи при цьому історичний підхід.

Узагальнення багатовікової практики та історичних понять науковців-економістів бухгалтерського обліку дають нам сучасний підхід до будь-якої категорії обліку та аудиту, адже облікова категорія має свій історичний розвиток, у якого немає єдиного «Класичного підходу». Питання «Власний капітал» по сьогоднішній день залишається для економістів неоднозначним та суперечливим [32].

Питанням економічної сутності загалом капіталу, так і зокрема власного капіталу досліджували та досліджують багато вітчизняних та закордонних вчених, такі як В. М. Івахненко, І.М. Белова, М.С. Палюх, В.В. Бланк, Р.Ф. Бруханський, Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Дідоренко, В.Я. Соколов, О. Нужна, Г. Г. Кірейцев, К. Маркс, Д. Рікардо, А. Сміт, В. В. Сопко, С. Ф. Голов та багато інших.

Поняття «капітал» походить від латинського слово «capitalis», що перекладається як «головний» . У міру розвитку економічного мислення термін «капітал» наповнювався специфічним значенням, яке відповідало пануючій парадигмі економічного розвитку суспільства.

Науковці, особливо в економічній літературі, розрізняють два концептуальних підходи до вивчення змісту власного капіталу, а саме економічний та бухгалтерський, але їх суть можна трактувати по-різному. В.В. Ковальов у своїх працях зазначає, що перша концепція трактується як

сукупність ресурсів, які є універсальним доходом суспільства та його елементів, і відповідно до цієї концепції, сума капіталу обчислюється як сума балансу за активом. Згідно з другою концепцією, капітал розглядається як частка власників фірми в її активах, а його вартість дорівнює сумі чистих активів [40].

У 1941 році в Італії була перші згадка про власний капітал, як окремий об'єкт обліку. На той час термін «власний капітал» означав особисті засоби власника, якими він володів, інвестував у бізнес та набував у процесі своєї діяльності. Для відображення інформації про власний капітал було створено відповідний рахунок під назвою «капітал». Цей рахунок разом із результатними рахунками також використовувався для визначення прибутку та збитків компанії, дебет якої відображав активи підприємства, а кредит - джерела їх походження, тобто пасиви (зобов'язання) [9].

З часом характер власного капіталу змінився, але не суттєво. Залежно від ступеню розвитку суспільства представники економічної думки вкладали у термін «власний капітал» своє значення та сутність. Загалом, під поняттям «власний капітал» були розглянуті такі думки:

1. Це та вартість, яка собою створює додаткову;
2. Весь нагромаджений запас засобів для виробництва матеріальних благ і досягнення тих переваг, які, як правило, вважаються частиною доходу;
3. Грошові та майнові засоби, які використовуються у відкритті торговельного або промислового підприємства;
4. Ресурси та блага, які виробляються та розподіляються задля задоволення потреб суспільства та споживачів;
5. Сума цінностей, які були вкладені у підприємство з метою отримання прибутку та багато іншого [6].

Поняття «хремастика», яке має своє походження від слова «хрема», що означає «майно», «володіння» ввів давньогрецький мислитель Аристотель. Він розумів хремастику, як мистецтво набуття багатства або діяльність, яка спрямована на накопичення багатства та отримання прибутку [51]. Одночасно

накопичування багатства Арістотель вважав марною діяльністю. Він вважав, що процентний дохід є сумнівною і найбільш неприродною формою доходу, оскільки на його думку гроші призначені в основному для обміну і не можуть продовжувати нові гроші [88].

У працях Ф.Ф. Бутинця, Є.В. Мніхіна, В.Є. Швеця, А. Маршала та інших відображається підхід до поняття «капітал» в історичній концепції. У XII – XIII ст. поняття «капітал» означало «засоби, склади товарів, сума грошей, які були позичені під відсотки» [14].

Через деякий час представники меркантилізму дали своє розуміння поняттю «капітал», що означало форму абсолютного багатства. Після, представники фізіократичної школи дали визначення, що це – інструменти, сировина та інші речові чинники виробництва [1].

Представники класичної економічної школи, такі як А. Сміт та Д. Рікардо дали визначення, що капітал - це накопичений запас (частина багатства), яка потрібно для подальшого виробництва, в результаті чого метою є отримання прибутку [14].

На рисунку 1.1 зобразимо трактування поняття «капітал» за думкою Маркса.

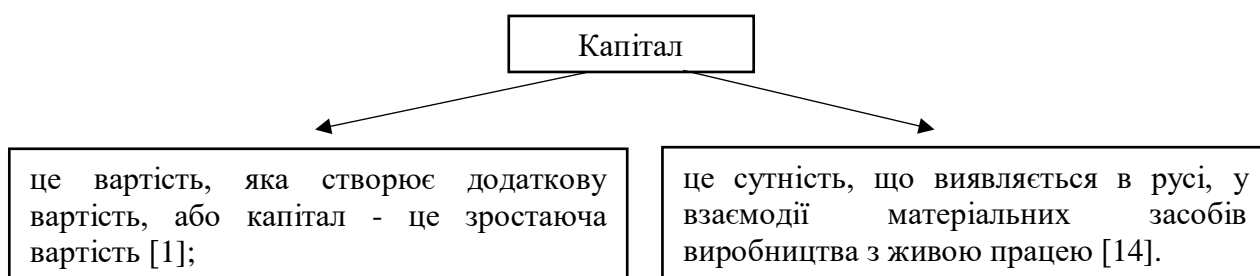


Рис. 1.1 поняття «капітал» за думкою Маркса

Представник неокласичної школи А. Маршал трактував капітал на макро- та мікрорівнях, тобто:

1. Макрорівень – капітал – це вся сукупність засобів виробництва, яка в свою чергу повністю забезпечена ресурсами праці та землі;
2. Мікрорівень – капітал – це та частина багатства, завдяки якій можна отримати прибуток.

Професор, д.е.н. Ф.Ф. Бутинець надає кілька визначень терміну «власний капітал». Особливо в його роботі «Бухгалтерський фінансовий облік» він трактує власний капітал як загальну вартість засобів підприємства, які потрібні для здійснення виробничої або іншої комерційної діяльності [10].

На сучасному етапі необхідно дати такі тлумачення сутності терміна «капітал». З точки зору фінансового управління, капітал - це спеціально організована частина фінансових ресурсів, що залучаються до суб'єктів господарювання на основі власності або тимчасового користування з метою їх збільшення шляхом інвестування в певні активи.

На думку Л. М. Алексеєнка, капітал - це домовленість між "минулим і майбутнім", вартість, що генерує дохід, основними джерелами капіталу є заощадження та відсотки за його використання [44]. Дж. Сінгел дає своє поняття капіталу, як доля власника у засобах підприємства [14].

Згідно НП(С)БО 1 (Загальні вимоги до фінансової звітності) власний капітал – це різниця між активами та зобов'язаннями підприємства [55].

В сучасному світі «капітал» набув великого значення, і на даний момент має багато трактувань до свого поняття, такі як виробничий і інвестиційний ресурс, об'єкт управління та формування, джерело прибутку, об'єкт власності, купівлі, продажу, носій факторів ліквідності та ризику. Основними складовими капіталу в сучасних умовах є фізичний, фінансовий та інтелектуальний капітали [32].

З історичної точки зору можна виділити, що поняття «капітал» є дуже різноманітним, адже спочатку уявлення про капітал були фінанси, а вже потім стала вартість, яка в свою чергу приносить дохід власнику. Щодо розподілу капіталу на власний та позиковий, то науковий досвід показує, що це здебільшого зумовлене конкретними цілями (юридичні аспекти власності, оцінка ефективності кредитування, рентабельність власного капіталу засновників підприємства, тощо) [88].

У таблиці 1.1 подано характеристику власного капіталу, що визначають його економічну сутність за думкою О.О. Фальченко [58].

Економічна сутність власного капіталу за думкою О.О. Фальченко

№	Власний капітал	Характеристика
1	Капітал характеризує фінансові ресурси підприємства, які приносять дохід	Капітал може виступати у формі позикового капіталу, який відповідає за формування прибутків підприємства не у виробничій (операційній), а у фінансовій (інвестиційній) сфері діяльності
2	Капітал підприємства є основним чинником виробництва	У економічній теорії виділяють три основні чинники виробництва, які забезпечують господарську діяльність виробничих підприємств – капітал, землю та інші природні ресурси, трудові ресурси. Саме цим ресурсам у системі формування капіталу належить головна роль, оскільки цей капітал об'єднує усі ці чинники в єдиний комплекс
3	Капітал підприємства є головним вимірником його ринкової вартості,	У цій якості виступає насамперед власний капітал підприємства, визначальний обсяг його чистих активів. У той же час обсяг власного капіталу, що використовує підприємство характеризує одночасно і потенціал залучення ним позикових фінансових коштів, що забезпечують отримання додаткового прибутку, в сукупності з іншими факторами, що мають не таке велике значення, це формує базу оцінки ринкової вартості підприємства
4	Капітал є головним джерелом формування добробуту його власників	Він забезпечує необхідний рівень цього добробуту як у поточному періоді, так і у перспективі, споживана в поточному періоді частина капіталу виходить з його складу, вона спрямовується на задоволення поточних потреб його власників (тобто перестає виконувати функції капіталу), накопичувана частина повинна забезпечити задоволення потреб його власників в подальшому періоді, тобто формує рівень майбутнього їх добробуту
5	Динаміка капіталу підприємства є найважливішим вимірником рівня ефективності його господарської діяльності	Здатність власного капіталу до самостійного зростання швидкими темпами характеризує високий рівень формування і ефективний розподіл прибутку підприємства, його здатність підтримувати фінансову рівновагу за рахунок внутрішніх джерел, у той же час зниження обсягу власного капіталу свідчить, зазвичай, про неефективну, збиткову діяльність підприємства

На даний час, у сучасному світі вчені та науковці західної економічної науки дають таке значення капіталу, як «блага довготривалого використання, які створені людиною задля виробництва інших товарів та послуг» [1].

Аналізуючи вищезазначені положення, можна зробити висновок, що майже всі мислителі в економіці визначають капітал як певне реальне майно,

яке має можливість створювати нові товари та приносити дохід своєму власнику [1].

Тому, узагальнюючи визначення капіталу, що використовується в сучасному світі, зокрема, в літературних джерелах наведено нижче:

1. Балабанов І.Т. давав таке визначення - «Капітал – це гроші, випущені в обіг і доходи, які вони приносять від цього обігу». Він розглядає капітал як частину фінансових ресурсів, що на нашу думку є неповним визначенням, адже його характеризують лише з погляду фінансового ресурсу, який є вираженим лише в грошовій формі;

2. Біла О.Г. – «Капітал підприємства – сукупні грошові ресурси, що використовуються на підприємстві; авансований у господарську діяльність капітал власний, позичений і залучений у сукупності». Біла О.Г. визначила капітал лише як грошовий ресурс;

3. Бідник О.І. – «Капітал визначається як власність, що належить фізичним або юридичним особам у даний момент і чітко відокремлена від доходу, отриманого від цієї власності протягом певного періоду». Цим визначенням автор надав двоїсту сутність капіталу, що показує його зі сторони джерела створення продуктивного капіталу та як причину виникнення зобов'язань;

4. Бланк І.А. – «Капітал – загальна вартість засобів у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, інвестованих у формування його активів». Даний автор найповніше розкрив сутність капіталу, але попри це, він не зазначив цільове використання засобів;

5. Клименко С.М. – «Капітал – це сукупність матеріальних цінностей і коштів, фінансових вкладень і витрат на придбання прав і привілеїв, необхідних для здійснення його господарської діяльності». Дане визначення є чітким та обґрунтованим, детально, з проникненням у сутність автор дав визначення капіталу;

6. Крамаренко Г.О., Чорна О. Е – «Капітал – це фінансові ресурси підприємства, необхідні для організації його господарської діяльності і

використовувані в господарському обороті для одержання доходів і прибутку». На нашу думку, дане визначення не є цілком завершеним і зрозумілим, не дивлячись на те, що присутня характеристика напрямів інвестування коштів;

7. Опарін В.М. – «Капітал – це сума коштів, спрямованих в основні засоби та обігові кошти підприємства».

Зокрема, якщо розглядати сутність власного капіталу, то наступні автори надають нам такі визначення:

1. Ф.Ф. Бутинець - «Власний капітал – загальна вартість засобів підприємства, які йому на правах власності та використовуються ним для формування його активів» [10].

2. О.Й. Вівчар – «Власний капітал – сукупність власних фінансових ресурсів підприємства, відображена в першому розділі пасиву бухгалтерського балансу, що знаходиться в електронній (статутний капітал, додатковий капітал, резервний фонд) та нефондовій (нерозподілений прибуток) формах, і належить йому на правах власності, господарського ведення і повного розпорядження» [20].

3. Н.М. Гудзенко – «Власний капітал формується акціями, тобто коштами інвесторів (власників) в обмін на реалізовані їм акції» [25].

4. Я.П. Іщенко – «Власний капітал – нагромадження шляхом збереження запасу економічних благ у формі грошових коштів та реальних капітальних товарів, що залучається його власниками в економічний процес як інвестиційний ресурс і чинник виробництва з метою отримання доходу, функціонування яких в економічній системі базується на ринкових принципах і пов'язане з чинниками часу, ризику і ліквідності» [35].

5. Т.Г. Камінська – «Власний капітал – це власні джерела підприємства, які без визначення строку проведення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з уже оподаткованого прибутку [37].

6. В.Ю. Фабіянська – « Власний капітал – це джерела підприємства, які без визначення строку повернення внесені засновниками підприємства»

[84].

У вужчому розумінні капітал, тобто власний капітал є основним джерелом створення, функціонування, розвитку підприємства, тобто, на наш погляд, це є виділена організація самим власником на початку кожного періоду, ряд економічних ресурсів для успішного функціонування та збільшення. Утримання капіталу та підтримка його на рівні, встановленому власниками, забезпечує вирішення основних фінансово-виробничих проблем організації, а збільшення (приріст власного капіталу на кінець періоду порівняно з власним капіталом на початку періоду) дозволить вирішити головну проблему капіталістичного виробництва – витяг частини прибутку підприємства в інтересах власника, на його винагороду [17].

Усі вищезазначені підходи до тлумачення терміну власного капіталу характеризують його різносторонньо: призначення джерел формування, складових та використання. Отже, узагальнюючи наведені вище визначення, ми можемо сформулювати таку концепцію: власний капітал - це власні ресурси підприємства, вкладені її засновниками, або сума реінвестованого чистого прибутку, який використовується для формування активів підприємства в грошовій або натуральній формі.

1.2 Функції, класифікація та особливості формування власного капіталу

Створення та нормальне функціонування підприємства будь-якої форми власності неможливе без формування достатнього обсягу власного капіталу. Капітал формується за рахунок особистої участі власників у його формуванні. При цьому, при створенні капіталу підприємства власником частково втрачається зв'язок з капіталом, адже він стає фактично власним капіталом підприємства [1].

Кожне товариство має на меті досягнення власних цілей за рахунок наявних засобів праці, які разом створюють господарські засоби, тобто, власність підприємства. Взагалі, термін «власність» є юридичним поняттям,

яке дає собою право на користування засобами та предметами праці. Задля того, щоб стати конкурентоспроможним підприємством на ринку, необхідно отримувати досить високі прибутки та мати фінансову стабільність, також власники приділяють особливу увагу на ситуацію, коли капітал становить більшість її фінансових ресурсів і формування та використання власного капіталу, який є основою будь-якої господарської операції [78].

Управління активами підприємства пов'язане не тільки із забезпеченням ефективного використання вже накопиченої частини, але і з формуванням власних фінансових ресурсів, що забезпечить подальший розвиток підприємства. Власні фінансові ресурси класифікуються за певними джерелами, котрі зображені в таблиці 1.1 [41].

Таблиця 1.2

Джерела формування власних фінансових ресурсів підприємства

№	Джерела	Функції
1	Внутрішні джерела	1. Прибуток, який залишається в наявності та розпорядженні підприємства; 2. амортизаційні відрахування від основних засобів і нематеріальних активів; 3. інші внутрішні джерела формування власних фінансових ресурсів.
2	Зовнішні джерела	1. Залучення додаткового, пайового або акціонерного капіталу; 2. одержання підприємством безплатної фінансової допомоги; 3. інші джерела формування власних фінансових ресурсів.

Отже, якщо розглядати детально, то у межах внутрішніх ресурсів для створення власних фінансових ресурсів основне місце належить прибутку, яке залишається доступним для підприємства. Він формує переважну більшість власних фінансових ресурсів, забезпечує збільшення власного капіталу і, як наслідок, збільшення ринкової вартості товариства. Знос також відіграє роль у внутрішніх ресурсах, особливо у підприємствах з високою вартістю власних основних засобів та нематеріальних активів; однак вони не збільшують власний капітал підприємства, а є лише засобом їх реінвестування. Інші

внутрішні ресурси не відіграють суттєвої ролі у формуванні власних фінансових ресурсів підприємства [1].

Серед зовнішніх джерел для створення власних фінансових ресурсів основне місце належить інвестуванню підприємством додаткового капіталу (за рахунок додаткових внесків до статутного капіталу) або акціонерного капіталу (за рахунок додаткової емісії та продажу акцій) капіталу. Для деяких підприємств одним із зовнішніх джерел для створення власних фінансових ресурсів може бути надана безкоштовна фінансова допомога, яка зазвичай надається лише окремим державним підприємствам. Інші зовнішні джерела включають матеріальні та нематеріальні активи, передані підприємству безкоштовно та включені до його балансу. Створення фінансових ресурсів підприємства здійснюється за рахунок власних та позикових коштів. Загальний обсяг фінансових ресурсів створюється для кожного окремого підприємства з таких елементів [1].

Якщо брати за увагу важливість наявності капіталу для підприємства, налагоджений бухгалтерський облік забезпечує своєчасні потреби в управлінні необхідною та надійною інформацією для проведення всебічного аналізу господарської діяльності та обґрунтування відповідних управлінських рішень.

Отже, власний капітал представляє собою загальну вартість активів підприємства, якими воно володіє та використовує для створення своїх активів. Враховуючи той факт, що сутність будь-якої категорії проявляється через функції, які вона виконує, доречно розглянути функції власного капіталу (табл. 1.2) [68].

Таблиця 1.3

Функції власного капіталу

№	Функції	Сутність та значення функції
1	2	3
1	Функція заснування та введення в дію підприємства	Статутний капітал – це фінансова основа для введення в дію будь-якого підприємства
2	Функція довгострокового фінансування	Власний капітал використовується підприємством необмежено довго

	діяльності	
--	------------	--

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
3	Функція відповідальності	Відповідальність підприємства перед зовнішніми користувачами визначається сумою власного капіталу, відображеною в балансі
4	Функція компенсації понесених збитків (захисна функція)	Чим більша сума власного капіталу, тим більша ймовірність погашення збитків підприємства та уникнення банкрутства
5	Функція забезпечення перспективної кредитоемності	Власний капітал є гарантією погашення кредиту. Наявність більшого власного капіталу свідчить про вищу кредитоспроможність підприємства, а також розширює можливості залучення позикового фінансування в майбутньому.
6	Функція фінансування ризику	Власний капітал використовується у випадку здійснення підприємством ризикових проектів.
7	Функція управління та контролю	Законодавство передбачає участь власників підприємства в його управлінні. Володіння контрольним пакетом акцій є тотожним фактичному контролю над підприємством, тобто дає змогу управляти виробничою та фінансовою політикою підприємства
8	Функція розподілу доходів і активів	Частки окремих власників у капіталі є основою при розподілі фінансового результату і майна при ліквідації підприємства
9	Репрезентативна функція	Значний власний капітал сприяє формуванню позитивного іміджу підприємства у його теперішніх і майбутніх бізнес-партнерів. Крім того, працювати на такому підприємстві престижно, що сприяє залученню кваліфікованого персоналу
10	Функція поточного управління підприємством	Власний капітал є основою інформаційної та аналітичноматематичної бази для оперативного управління суб'єктом господарювання
11	Нормативна функція	Наприклад, від обсягу статутного капіталу залежить максимальний обсяг емісії облігацій АТ
12	Статистична функція	Власний капітал використовується при обчисленні загальноекономічних показників капіталізації підприємств та показників економічної безпеки держави
13	Комунікативна	Власний капітал виступає інструментом взаємодії підприємства з власниками, менеджментом, клієнтами, постачальниками, кредиторами та державою
14	Трансформаційна	Здатність власного капіталу швидко і без обмежень перетворюватись у виробничий ресурс суб'єкта господарювання

Найбільш з поширених функцій є захисна, адже при відображенні в балансі підприємства власний капітал є основою хороших відносин між зовнішніми користувачами та самим підприємством, а також, в свою чергу, захистом для кредиторів від втрати капіталу. Тобто власний капітал є гарантією захисту та критерієм відповідальності. Окрім гарантії, власний

капітал виконує функцію захисту, тобто показує, яке значення має капітал для власників підприємства, адже чим більший власний капітал, тим підприємство є більш захищеним від впливу зовнішніх та внутрішніх загроз, оскільки власний капітал може покрити збитки підприємства [33].

Необхідно зазначити, що важливою функцією є також довгострокове фінансування діяльності, адже саме ці внески можуть бути використані для фінансування операційної або інвестиційної діяльності, і звичайно для погашення за позиками протягом достатньо тривалого періоду [68].

На нашу думку, однією з найважливіших складових на підприємстві не залежно від форми власності є здійснення управлінської діяльності.

Фінансові ресурси потребують ефективного управління суб'єктами господарювання України. Інвестори віддають перевагу тим підприємствам, де діє ефективне управління капіталом, що, в свою чергу, захистить інтереси та покаже ефект від використання їх інвестицій. Управління активами пов'язане не тільки із забезпеченням ефективного використання вже накопиченої частини, але і з формуванням власних фінансових ресурсів, що забезпечить подальший розвиток підприємства. У межах внутрішніх ресурсів для створення власних фінансових ресурсів основне місце належить прибутку, яке залишається доступним для підприємства. Він формує переважну більшість власних фінансових ресурсів, забезпечує збільшення власного капіталу і, як наслідок, збільшення ринкової вартості підприємства. Знос також відіграє важливу роль у внутрішніх ресурсах, особливо на підприємствах з високою вартістю власних основних засобів та нематеріальних активів; однак вони не збільшують власний капітал підприємства, а є лише засобом їх реінвестування. Не відіграють важливої ролі у створенні власних фінансових ресурсів інші внутрішні джерела, а основне місце у зовнішніх джерелах відіграє додатковий пайовий капітал або акціонерний капітал [24].

Для деяких підприємств одним із зовнішніх джерел для створення власних фінансових ресурсів може бути надана безкоштовна фінансова допомога, яка зазвичай надається лише окремим державним підприємствам.

Інші зовнішні джерела включають матеріальні та нематеріальні активи, передані підприємству безкоштовно та включені до його балансу [10].

Показники рентабельності (якісний і кількісний показник ефективності діяльності підприємства) майна і капіталу, фінансової незалежності є основним показником ефективного управління власним капіталом, то методи, які мають можливість підвищити ефективність використання власного капіталу на підприємстві служать методи, які підвищують ці показники на підприємстві [10]. З метою ефективного використання власного капіталу, необхідно прагнути, щоб залучення позичкового капіталу зійшло до мінімуму.

Для більш повного розкриття сутності власного капіталу необхідно визначити його складові. Складові власного капіталу та їх характеристика подані у таблиці 1.2.

Таблиця 1.4

Складові власного капіталу

№	Складові власного капіталу	Характеристика
1	2	3
1	Зареєстрований (пайовий) капітал	Юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У тому числі виділяють: - статутний капітал – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства; - пайовий капітал – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності, а саме: суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.
2	Капітал у дооцінках	Призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Продовження таблиці 1.4

1	2	3
3	Додатковий капітал	Капітал, внесений засновниками понад суму статутного капіталу, а також капітал, накопичений внаслідок здійснення операцій щодо дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів, одержання необоротних активів на безоплатній основі та інших видів додаткового капіталу.
4	Резервний капітал	Частина власного акціонерного капіталу, який не належить ні до оплаченого акціонерного капіталу, ні до нерозподіленого прибутку і включає такі статті, як <ol style="list-style-type: none"> 1. додаткові суми (поверх номіналу), одержані за знову видані акції; 2. залишок, що виник в результаті підвищення вартості акції 3. суми, які виникли в результаті переводу нерозподіленого прибутку в капітал внаслідок виплати дивідендів не готівкою, а акціями.
5	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Частина чистого прибутку, яка залишається у розпорядженні підприємства після виплати доходів власникам у вигляді дивідендів, формування резервного капіталу, поповнення статутного капіталу та використання на інші потреби.
6	Вилучений капітал	Собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників, та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства. Вилучений капітал зменшує величину власного капіталу.
7	Неоплачений капітал	Сума заборгованості власників (учасників) за внесками до Статутного капіталу

Ці складові показують суму, яку власники надали підприємству як внески або яку вони зберегли у вигляді нерозподіленого прибутку. Усі ці типи капіталу можна розділити на три групи (табл. 1.3) [47].

Таблиця 1.5

Структура власного капіталу

№	Вкладений капітал	Накопичений капітал	Регулюючий капітал
1	Зареєстрований (пайовий капітал)	Капітал в дооцінках	Вкладений капітал
		Додатковий капітал (крім іншого вкладеного капіталу)	
2	Інший вкладений капітал	Резервний капітал	Накопичений капітал
		Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	

Виходячи з неоднозначності у трактуванні самої сутності та складових власного капіталу в Україні та закордоном зумовлена, головним чином, різними його функціями, які визначаються наявністю чотирьох суб'єктів економічних відносин, а саме – власники, підприємство, кредитори та держава, які мають свої інтереси щодо власного капіталу в кожній країні. І відповідно до інтересів власників капітал відображає в собі обсяг їх прав, тобто, наприклад, для держави він виступає джерелом розширеного відтворення, у зміцненні стабільності підприємства та розвитку в інтересах суспільства, а для кредиторів – критерієм оцінки надійності та гарантом того, що підприємство своєчасно виконає свої зобов'язання [52].

Відповідно до вимог МСБО, зобразимо в таблиці 1.6 в структурі власного капіталу вітчизняних підприємств такий капітал:

Таблиця 1.6

Структура власного капіталу вітчизняних підприємств

№	Структура власного капіталу
1	Інвестований капітал у складі статутного (зареєстрованого) і додаткового капіталу (емісійний дохід і курсові різниці, що виникли при інвестуванні капіталу);
2	Накопичений капітал у складі реінвестованого капіталу, нерозподіленого прибутку і набутого капіталу (приріст вартості майна від переоцінки основних засобів, безоплатне надходження майна, інвестиційні засоби власників, використані цільові кошти);
3	Резервний капітал у складі оціночних і витратних резервів; потенційний капітал у складі цільового фінансування, цільових надходжень і доходів майбутніх періодів.

Аналізуючи таблиці 1.6 дамо характеристику кожному із перелічених структур власного капіталу:

1. Інвестований капітал - це вихідна точка, з якої починається практична діяльність будь-якого економічного суб'єкта. Він включає два елементи - статутний (зареєстрований) та додатковий капітал. Основним елементом інвестованого капіталу є статутний (зареєстрований) капітал, первинне формування якого відбувається в момент створення підприємства. Під додатковим капіталом слід розуміти збільшення власного капіталу (емісійний дохід) та курсових різниць за внесками до статутного (зареєстрованого) капіталу, виражених в іноземній валюті [10];

2. Накопичений капітал створюється в процесі функціонування підприємств за рахунок реінвестованого капіталу, нерозподіленого прибутку та набутого капіталу. Джерелом створення реінвестованого капіталу є чистий прибуток за звітний рік, який є позитивним кінцевим фінансовим результатом, виявленим за звітний період мінус податок та інші подібні платежі податку на прибуток, встановлені відповідно до законодавства;

2.1 Набутий капітал формується з джерел, які не пов'язані з діяльністю підприємства: збільшення вартості активів за рахунок переоцінки основних засобів, безоплатний дохід, збільшення активів за рахунок вкладених коштів власників, використання цільових коштів на підприємствах. Основною статтею придбаного капіталу є збільшення вартості активів за рахунок переоцінки основних засобів;

2.2 Потенційний капітал включає цільове фінансування та цільові надходження і доходи майбутніх періодів, оскільки ці засоби за певних умов визнаються доходом підприємства у різних формах та у різний час [66];

3. Резервний капітал поєднує два компоненти, які класифікуються як власний капітал відповідно до МСФЗ: витратні та оціночні резерви [39]. Включення резервів у власний капітал пояснюється тим, що вони віднімають частину майбутнього доходу, а отже, і частину власного капіталу підприємства, а в разі їх неповного використання включаються до позареалізаційного доходу збільшуючи собою капітал;

3.1 Витратні резерви (на майбутні виплати відпусток працівникам та виплату щорічної винагороди за вислугу років; на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування; на ремонт основних засобів та виробничі витрати на підготовчі роботи, пов'язані із сезонним характером виробництва; на майбутні витрати на рекультивацію та інші екологічні заходи) визнаються частиною витрат на звичайну діяльність як витрати на формування виробничих витрат;

3.2 Оціночні резерви (резерви по сумнівній заборгованості, резерви під знецінення вкладень у цінні папери, резерви під зниження вартості

матеріальних цінностей) визнаються в операційних витратах. Джерелами формування власного капіталу, незалежно від організаційно-правової форми, є кошти, вкладені в створення підприємства, а також засоби, отримані в процесі її діяльності [13].

В умовах реформи бухгалтерського обліку відповідно до вимог МСФЗ у структурі власного капіталу підприємств пропонуються для розподілу інвестованого, накопиченого, резервного та потенційного капіталу. Це, в свою чергу, допоможе вдосконалити бухгалтерський облік власного капіталу на вітчизняних підприємствах (рис. 1.2).

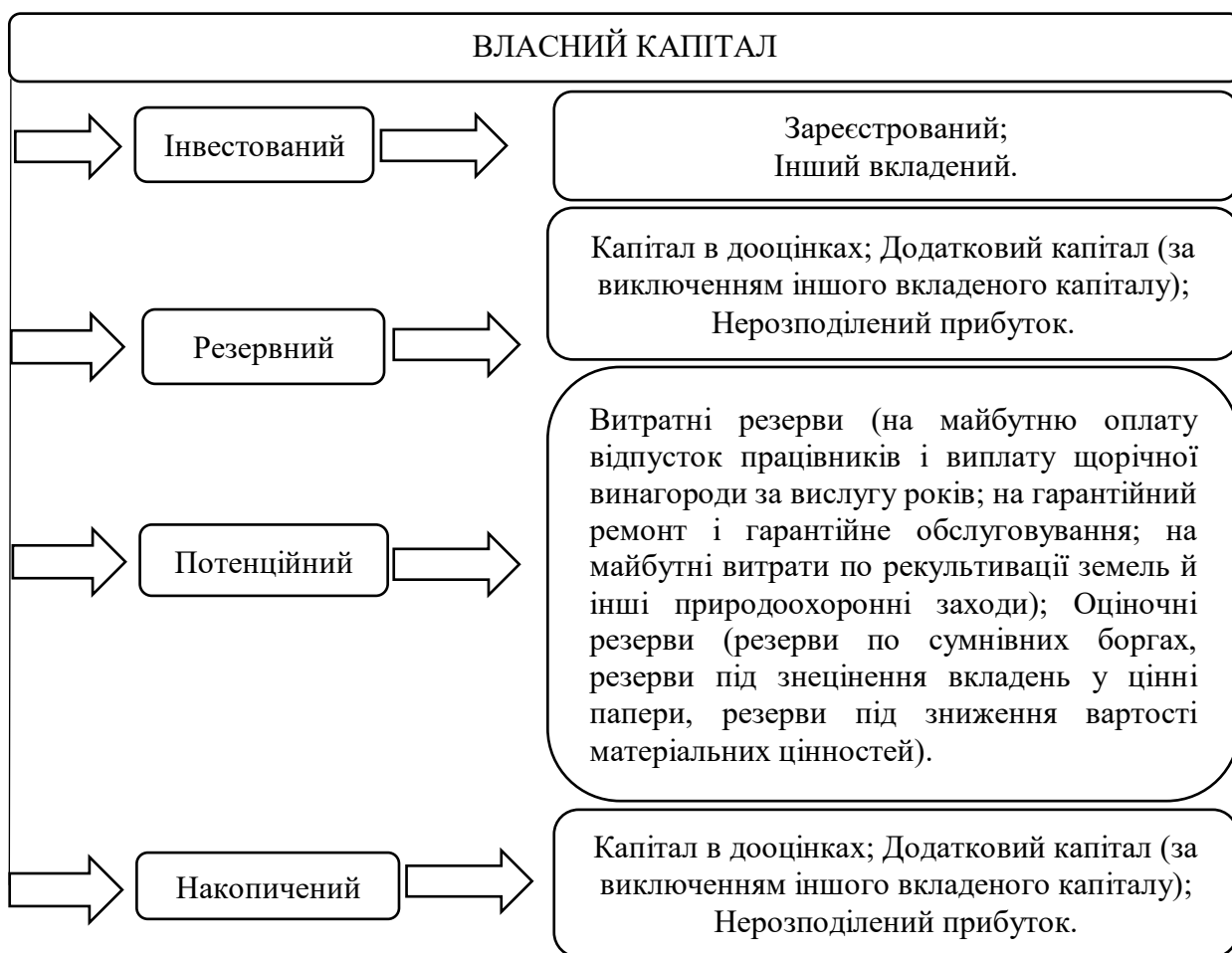


Рис. 1.2. Класифікація власного капіталу відповідно до вимог МСФЗ
Джерело [47]

Таким чином, запорукою ефективної економічної діяльності підприємства є наявність власного капіталу. Аналіз дослідження вказує на проблеми, які вимагають ретельного вивчення в галузі обліку власного

капіталу та створення інформації у фінансовій звітності

1.3. Облік та аудит власного капіталу в вітчизняній та міжнародній практиці

У ринковій економіці процеси, пов'язані з вдосконаленням системи управління капіталом підприємства, зокрема її створення, використання та дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, мають особливе значення і є важливою умовою стабільного економічного зростання, оскільки створення, розвиток та належний облік певних фінансової та ресурсної бази є важливою умовою стабільної економіки зростання.

Особливу увагу слід звернути на таку складову, як власний капітал, який служить основою для забезпечення успішної діяльності суб'єкта господарювання, оскільки будь-яка діяльність починається з інвестування необхідних ресурсів власниками (засновниками). Тому, головна мета існування підприємства – його економічне зростання залежить від ефективності управління власним капіталом [27].

Саме правильна конструкція аналітичного та синтетичного обліку забезпечує отримання достовірних даних про власний капітал, завдяки яким підприємство може приймати ефективні управлінські рішення.

Однак, на сучасному етапі існує кілька проблемних аспектів обліку власного капіталу, які потребують вирішення.

Питання про поняття власного капіталу вважалися одним з найскладніших, тому воно було в полі зору представників різних галузей та шкіл економічної теорії. Залежно від рівня економічного розвитку суспільства вчені по-різному трактували поняття «власний капітал» [9].

У більшості зарубіжних країн до складу власного капіталу належать статутний (акціонерний) капітал, резервний капітал (створений статутний резерв інші ініціативні), нерозподілений прибуток [11].

В Україні, Республіці Молдова та Російській Федерації компоненти власного капіталу майже подібні. Спільною рисою цих країн є зарахування

затвердженого, додаткового, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку до власного капіталу підприємства. Що стосується додаткового капіталу, то складові цієї бухгалтерської категорії відрізняються тим, що наприклад, в Україні та Росії додатковий капітал – це один і той самий рахунок, а в Молдові є два типи капіталу: додатковий та неосновний, тому суми переоцінки відображаються окремо, як складова неосновного капіталу. Цивільне законодавство Республіки Молдова встановлює обмеження на загальну суму власного капіталу. Якщо на кінець звітного періоду вартість чистих активів підприємства менша за статутний капітал, то розподіляти чистий прибуток забороняється. Власники повинні погасити понесені зобов'язання або прийняти рішення про зменшення статутного капіталу. В іншому випадку товариство може бути розпущене за рішенням суду [11].

У німецьких підприємствах практикують довгострокове фінансування (зовнішніх – за допомогою рахунків банківських кредитів, а внутрішнє – через реалізацію пенсійних програм). Середня частка власних коштів в загальній сумі активів у Німеччині, протягом останніх років не перевищувала 20% [11]. Для акціонерних товариств та товариств з обмеженою відповідальністю мінімальний рівень інвестицій в статутний капітал встановлений законом. Правила щодо формування резервів встановлені для юридичних осіб, головним чином вони призначені для того, щоб було можливо покрити свої збитки або збільшити статутний капітал.

В Італії підприємство може мати максимум 10% від загального заявленого акціонерного капіталу. Дивіденди за цими акціями не виплачуються, а права голосу зберігаються, поки акції не передаються новому власнику. В звітностях можна побачити ціну їх придбання.

У Нідерландах встановлений мінімальний резерв переоцінки, який є обов'язковим для всіх підприємств. Він формується тоді, коли активи та зобов'язання оцінюються за поточною вартістю. Коли підприємство передає свої активи (у випадку збільшення), вона повинна враховувати в балансі резерв переоцінки, який дорівнює різниці між балансовою вартістю активів до

та після переоцінки. До обов'язкових резервів також входять: резерв капіталізованих засновницьких витрат на випуск акцій, а також капіталізовані науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи; резерв на нерозподілений прибуток дочірніх та асоційованих підприємств, що обліковується за методом власного капіталу, якщо підприємство не може розподілити прибуток та отримати його без будь-яких обмежень [11].

У США та Японії акціонерний капітал та партнерський капітал відображаються в межах фактично сплаченого через відсутність боргу у акціонерів. У разі недостатньої оплати акцій умовні зобов'язання зі зібраних коштів зазначаються в поясненнях. Класифікація капіталу на інвестиційні гранти та спеціальні податкові пільги особливі у Франції. Французькі підприємства можуть купувати та продавати свої акції, але лише за певних умов: передача працівникам, зменшення акціонерного капіталу або якщо на меті стоїть регулювання ринкової ситуації, якщо підприємство включено до лістингу(у цьому випадку вона може укладати угоди з максимальною часткою 10% акції). На відміну від бухгалтерського обліку в Україні, операції, що пов'язані із впровадженням та виведенням з експлуатації основних засобів, не впливають на власний капітал [13].

У Великобританії, як і в більшості розвинених західних країн, переважають організаційно-правові форми підприємництва, такі як корпорації та партнерства. Це свідчить про переважання частки інвестованих вкладень. Тому власний капітал, як правило, вважається запозиченою формою і необхідно, щоб власний капітал погасили у майбутньому. Американські принципи бухгалтерського обліку (US GAAP), на відміну від українського законодавства та МСФЗ, мають окремий стандарт, який характеризується розкриттям капіталу в бухгалтерському обліку, він називається ASC 505 Capital Disclosure Standard, що в перекладі – Розкриття інформації про структуру капіталу, згідно якого підприємство в примітках до фінансової звітності зобов'язаний розкрити у короткій формі права та привілеї акціонерів цінних паперів [27].

У міжнародних стандартах інформація про зміни в капіталі відображається в Звіті про зміни в капіталі, а в національній – у Звіті про власний капітал. У фінансовій звітності підприємства власний капітал містить результат певної частини пасиву балансу, що означає перевищення балансової вартості активів над його зобов'язаннями. У таблиці 1.7 зображено порівняння класифікації власного капіталу зі національними стандартами та МСФЗ в плані рахунків.

Таблиця 1.7

Класифікація власного капіталу за МСФЗ та НП(С)БО 1

№ Рах.	Назва рахунку за Національним планом рахунків в Україні	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	IAS1, 39;	E.01	Статутний капітал
41	Капітал у дооцінках	IAS1, 39;	E.05.01	Резерв переоцінки
42	Додатковий капітал	IAS1, 39;	E.02	Додатковий капітал
421	Емісійний дохід	IAS1, 39;	E.02.01	Емісійний дохід
422	Інший вкладений капітал	IAS1, 39;	E.04.01	Додатковий оплачений капітал
423	Накопичені курсові різниці	IAS1, 39;	E.09.01	Ефект курсових різниць
425	Інший додатковий капітал	IAS1, 39;	E.04.01	Додатковий оплачений капітал
43	Резервний капітал	IAS1, 39;	E.04	Додатковий оплачений капітал
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	IAS1, 39;	E.07	Нерозподілений прибуток
45	Вилучений капітал	IAS1,32,9	E.03	Вилучений капітал
46	Неоплачений капітал	AS1,39	E.06	Неоплачений капітал
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	IAS1,39	L.03	Інші короткострокові зобов'язання і нараховані витрати
471	Забезпечення виплат відпусток	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
472	Додаткове пенсійне забезпечення	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
474	Забезпечення інших витрат і платежів	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
48	Цільове фінансування та цільові надходження	IAS1,39	L.03	Інші короткострокові зобов'язання і нараховані витрати

Джерело: [10]

На підприємствах Великої Британції власний капітал є основним джерелом фінансування та найбільше висвітлений у балансі та додатках до нього. Також, велика увага приділяється окрім затвердженого та додаткового капіталу статтям, які пов'язані з нерозподіленим прибутком та резервами [30].

Необхідно зазначити, що згідно до стандартів Statement of standard accounting practice 2 «Disclosure of Accounting Policies» (Розкриття бухгалтерської політики), SSAP 18 «Revenue» («Положення про стандартну бухгалтерську практику 18 «Прибутки»), у Сполученому Королівстві у примітках до балансу мають відобразитись способи, за якими підприємство створює свої резерви. Окремий рядок у балансі передбачений для резервів, які покривають певні зобов'язання поточного року [10].

При порівнянні структури власного капіталу в Естонії та Україні, ми помічаємо, що вона майже однакова, за винятком того, що немає рахунку, який мав би обліковувати неоплачений капітал. Також в Естонії деякі об'єкти віднесені до окремих рахунків, які в Україні є частиною інших більш загальних рахунків.

У Польщі капітал складається із статутного, підписаного (неоплаченого) додаткового капіталу, резервів для переоцінки активів, іншого резервного капіталу, нерозподіленого прибутку, чистого прибутку або збитку за фінансовий рік. Положення, створені для оподаткування доходів організації чи фізичних осіб, повинні відрізнятися від інших положень. Відповідно до Положення про бухгалтерський облік та навчально-методичних матеріалів з оподаткування прибутку, перша група положень призначена для "врегулювання" тимчасової різниці, що виникає внаслідок визнання доходів або витрат, понесених у різні періоди. Цей резерв повинен бути створений для відстрочки сплати податків. Інші положення призначені для захисту від різних ризиків, потенційних витрат та фінансових наслідків інших ситуацій. Резерв створюється в основному для простроченої дебіторської заборгованості (наприклад, що сталася внаслідок банкрутства контрагента або несплати боргових зобов'язань більше 6 місяців), сумнівних боргів [8].

Розкриття випущеного капіталу та резервів є обов'язковим відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Баланс іноземного (здебільшого американської чи британської) підприємства містить відносно загальну інформацію про вкладений капітал:

1. кількість акцій, які можуть бути випущені, випущені та обігові;
2. частка неоплаченого капіталу;
3. номінальна або номінально чи юридично визначена вартість акцій;
4. зміни на рахунках акціонерного капіталу за період;
5. права, привілеї та обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;
6. відстрочені дивіденди за привілейованими кумулятивними акціями;
7. викуплені акції;
8. акції, зарезервовані для майбутніх випусків відповідно до опціонів та договорів купівлі-продажу, включаючи їх умови та суму;
9. додатковий капітал (емісійний дохід);
10. додатковий капітал від переоцінки;
11. резерви та накопичений (нерозподілений) чистий прибуток [55].

Подання інформації про капітальні активи в Україні принципово не відрізняється від міжнародних стандартів. Це пов'язано з тим, що експерти дотримувались МСФЗ при створенні положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Відповідно до МСФЗ звітність дещо звужує структуру власного капіталу, оскільки вона має рекомендаційний характер. У МСФЗ статті власного капіталу згруповані між собою, а в Україні П(С)БО детально викладено, що дозволяє звітності чітко відображати складові власного капіталу.

Структура власного капіталу у міжнародній практиці є не стандартною та містить різні елементи. Це залежить від політики розвитку та особливостей обліку і визначається національними стандартами кожної окремої держави. У таблиці 1.8 розглянуто склад власного капіталу в залежності від країн.

Особливості складу власного капіталу різних країн

№	Країна	Структура власного капіталу
1	Сполучені Штати Америки	Власний капітал формується з внесеного (сплаченого) капіталу, нерозподіленого доходу (накопиченої суми доходу за вирахуванням усіх збитків та дивідендів, виплачених акціонерам), акціонерного капіталу (суми інвестицій акціонерів і нерозподіленого доходу).
2	Великобританія	Власний капітал підприємств складається з акціонерного капіталу за звичайними акціями, резервів та довгострокової заборгованості.
3	Франція	Власний капітал включає початковий внесок до акціонерного капіталу, що є постійною заборгованістю за відношенням до власника, фінансовий результат та резерви.
4	Німеччина	До складових власного капіталу відносять статутний капітал, резервний капітал, передбачений прибуток (збиток) на наступний рік, річний надлишок (річний збиток).
5	Польща	Власний капітал формується зі статутного капіталу, неоплаченого капіталу, додаткового капіталу, резервів на переоцінку активів, іншого резервного капіталу, нерозподіленого прибутку, чистого прибутку або збитку фінансового року.
6	Португалія, Туреччина, Фінляндія	Ці країни мають однакові складові власного капіталу: статутний капітал, додатковий капітал, нерозподілений прибуток (збиток), інший резервний капітал.
7	Молдова, Естонія і Росія	В цих країнах складові власного капіталу майже подібні й відповідають вітчизняним.

Джерело:[10, 36]

З таблиці 1.8 можемо побачити, що до складу власного капіталу відносять статутний, резервний капітал та нерозподілені прибутки, що в основному є у багатьох зарубіжних країнах. Крім того, у власному капіталі при визначенні елементів в міжнародній практиці можна враховувати рішення власників щодо створення різних джерел акцій (додаткового капіталу), сфер розподілу прибутку, операцій з власним капіталом.

Таким чином, операції з акціями в різних країнах мають свої особливості, які продиктовані низкою факторів: від історичного аспекту до домінуючої форми власності на бізнес у даній країні.

Вітчизняні науковці у сфері бухгалтерського обліку повинні набути позитивного досвіду з облікового відображення таких операцій та застосувати їх на практиці, оскільки в більшості зарубіжних країн компоненти власного капіталу подібні (насамперед, це стосується практики створення різних

резервів та фондів, раціональне здійснення яких спрямоване на забезпечення належного рівня платоспроможності та фінансова стійкість підприємства). Це допоможе поліпшити фінансову підтримку вітчизняних підприємств (з точки зору довгострокових резервів, фінансування, форм інвестицій тощо), а також інтеграції в європейські економічні процеси економіки країни в цілому [73].

Що стосується оцінки власного капіталу через призму Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, то для бухгалтерського обліку та звітності в операціях з власним капіталом не існує спеціальних МСФЗ (Міжнародних стандартів фінансової звітності), однак деякі питання розглядаються в інтерпретаціях, виданих Комітетом з тлумачень Міжнародної фінансової звітності - КТМФЗ 17 «Виплати не грошових активів власникам».

Відповідно до МСФЗ статті власного капіталу підприємства у звітності повинні бути згруповані, а відповідно до вітчизняних стандартів - деталізовані, що дозволить чітко відображати складові власного капіталу у звітності.

Склад фінансової звітності для НП (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» майже повністю відповідає структурі фінансової звітності відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [3].

Однак, оскільки МСБО 1 не визначає чітко визначених форм фінансової звітності, а підприємства використовують форми, визначені в НП(С)БО 1, для їх підготовки, існують деякі невідповідності.

Важливим питанням у напрямку державної контрольно-регуляторної функції при регулюванні бухгалтерського обліку та аудиту власного капіталу сільськогосподарських підприємств є вдосконалення їх нормативної бази, як у галузі бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення, так і в області аудиту.

Нормативне регулювання обліку власного капіталу, як правило, поділяється на кілька рівнів (табл 1.9).

Рівні нормативного регулювання обліку та аудиту власного капіталу

№	Рівні	Характеристика
1.	Міжнародний рівень	МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», МСБО 12 «Податки на прибуток», МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» МСА 500 «Аудиторські докази» МСА 520 «Аналітичні процедури» МСА700 «формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності» *
2.	Національний рівень	<p>1. Цивільний, Господарський, Податковий кодекси України Закони України: «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», «Про аудиторську діяльність в Україні» * «Про акціонерні товариства», «Про господарські товариства», «Про цінні папери та фондовий ринок», «Про інвестиційну діяльність «Про оцінка майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»</p> <p>2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій</p> <p>3. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 21 «Вплив валютних курсів», П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»</p> <p>Положення «Про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу акціонерного товариства», Положення про порядок реєстрації випуску (випусків) акцій при заснуванні акціонерних товариств, Рішення Про порядок реєстрації та опублікування відомостей про створення акціонерного товариства, Порядок нагляду за реєстрацію є акціонерів, проведенням загальних зборів, голосуванням та підбиттям підсумків на загальних зборах акціонерних товариств, Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку.</p>
3.	Рівень підприємства	Статут, Засновницький договір, Положення про облікову політику (в частині власного капіталу підприємства)

Аналізуючи таблицю 1.9, можна сказати, що уряд регулює лише окремі аспекти обліку власного капіталу, залишаючи широкий діапазон варіативності, що дозволяє власникам вибрати найкращу альтернативу з

урахуванням особливостей суб'єкта господарювання, головним чином, завдяки особливостям організаційно-правової форми управління. Міжнародний рівень визначає та забезпечує загальні принципи, засади та рекомендації щодо обліку власного капіталу на глобальному рівні. Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, складові власного капіталу включають: капітал, вкладений акціонерами і т.д. Національний рівень регулює закони та нормативні акти, закріплені у державі в нормативних актах (державна складає перелік альтернативних варіантів або чітко регулює деякі питання бухгалтерського характеру). Основними законодавчими актами виступають: кодекси та закони України, П(С)БО, інструкції, положення та рішення, а також листи ДФСУ [74].

Положення облікової політики та установчих документів передбачає рівень підприємства, адже в них встановлені альтернативи, які обрані самостійно для підприємства та забезпечують задоволення власних інтересів в обліку власного капіталу.

В таблиці 1.10. ми можемо детально розглянути основні нормативні документи, які регулюють облік і аудит власного капіталу.

Таблиця 1.10

Нормативні документи, які регулюють облік та аудит власного капіталу в Україні

№	Нормативні документи	Характеристика
1	2	3
1	Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436 IV в	Визначає основні принципи господарювання в Україні та регулює економічні та господарські відносини, що виникають у процесі організації господарської діяльності між суб'єктами господарювання (операції зі створення, зміни та використання власного капіталу, що виникають в результаті господарської діяльності). Він також встановлює умови та порядок випуску та придбання цінних паперів суб'єктами господарювання. Окремий розділ підкреслює умови ведення бізнесу та процес державної реєстрації.
2	Господарський Кодекс України (стаття 86)	Передбачає, що внесками учасників можуть бути будівлі, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, а також інші майнові права,

Продовження таблиці 1.10

1	2	3
		грошові кошти (в тому числі в іноземній валюті). Згідно Кодексу (стаття 86 пункт 3) забороняється використовувати для формування статутного фонду товариства бюджетні кошти, кошти, отримані в кредит і під заставу [23]
3	Цивільний кодекс України від 19.06.2003 року № 980-IV	Регулює взаємовідносини, що виникають під час діяльності суб'єктів (питання господарських зобов'язань та заборгованостей, що виникають в процесі управління), визначає поняття, види господарських товариств, а також склад їхнього майна [85]
4	Податковий кодекс України від 02.12.2010 року №2755-VI	Визначає корпоративні права – права особи, частка якої визначається у статутному фонді господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності передбачені законом та статутними документами [62]
5	Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-XII	Визначає організаційні, економічні, правові утворення господарських товариств. У законі зазначено, що акціонерні товариства утворюються на основі встановленого договору і статуту. Установчі документи повинні містити в собі відомості про вид діяльності, склад засновників, назва, місце знаходження, розмір і порядок утворення статутного фонду, порядок розподілу прибутку і збитків, склад та компетенцію об'єднання. Також регламентує створення резервного капіталу, який не повинен бути меншим 25% статутного капіталу, а розмір щорічних відрахувань до нього має бути не менше 5% суми чистого прибутку [69].
6	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 № 996-XIV	Є найголовнішим нормативним документом на який опирається кожний бухгалтер. Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає власний капітал як частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [68].
7	Закон України «Про аудиторську діяльність» (із змінами та доповненнями) від 22 квітня 1993 року 3125-XII	Визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації [67].
8	Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 08.09.1991 №1560 – XII.	Даний закон визначає загальні правові, економічні та соціальні умови інвестиційної діяльності на території України. Спрямований на забезпечення рівного захисту прав, інтересів та майно суб'єктів інвестиційної діяльності незалежно від форм власності, а також на ефективне інвестування народного господарства України [70].

Таблиця сформована автором на основі літературних джерел вказаних у таблиці 1.10.

З 1 січня 2000 р. стандарти та практики бухгалтерського обліку та аудиту в Україні почали змінюватися у напрямку переходу на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародні стандарти аудиту (МСА).

У межах міжнародних стандартів немає стандарту, який регулює правила обліку власного капіталу. Однак, міжнародні стандарти включають в собі наступний перелік:

1. Визначення власного капіталу (концептуальна база);
2. Вимоги до розкриття інформації у звітності (МСФЗ № 1);
3. Правила класифікації фінансових інструментів, що включають в собі характеристики капіталу та зобов'язань (МСФЗ № 39) та деякі вказівки щодо відображення дивідендів (МСФЗ 10), власних акцій (Інтерпретація № 16) та витрат, пов'язаних з випуском акціями (Інтерпретація № 17) [58].

Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності висвітлення інформації про випущений капітал та резерви є обов'язковим. Іноземні підприємства відображають загальну інформацію про вкладений капітал у баланс в наступному вигляді:

1. Загальну кількість акцій, які можна випустити, вже були випущені або знаходяться в обігу;
2. Частку неоплаченого капіталу;
3. Номінальну або оголошену вартість акцій;
4. Зміну за період рахунки акціонерного капіталу;
5. Права, привілеї та обмеження щодо розподілу дивідендів та оплати капіталу;
6. Відстрочені дивіденди за привілейованими кумулятивними акціями;
7. Викуплені акції; акції, зарезервовані для майбутніх випусків за опціонами та договорами купівлі-продажу, включаючи їх умови та суму;

8. Додатковий капітал (емісійний дохід);
9. Накопичений (нерозподілений) чистий дохід та резерви;
10. Додатковий капітал від переоцінки [87].

Отже, аналізуючим вищенаписане можна зробити такі висновки. Доцільно запровадити в Україні процедуру розкриття інформації про стан резервного капіталу у фінансовій звітності. Це надасть інформацію про створення резервів, розподіл податкових платежів за часом, що дозволить прийняти більш ефективні управлінські рішення. Подання інформації про власний капітал в Україні не сильно відрізняється від міжнародних стандартів, оскільки експерти дотримувались стандартів МСФЗ при складанні правил бухгалтерського обліку (стандартів). Згідно з МСФЗ звітність дещо звужує склад власного капіталу, оскільки це рекомендується. В Україні статті власного капіталу за НП(С)БО - деталізовані, що дозволяє звітності чітко відображати складові власного капіталу, а у МСФЗ – згруповані [78].

За рекомендацією US GAAP необхідно складати Звіт про нерозподілений прибуток, окрім Балансу та Звіту про фінансові результати, адже саме такий вид звітності може висвітлити інформацію з приводу прибутку підприємства, який залишається у власності підприємства та суму нерозподіленого прибутку на початок та кінець звітного періоду. Дана інформація буде необхідною для зацікавленості інвесторів у підприємстві та для аналізу діяльності.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК І АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

2.1 Облікова політика власного капіталу підприємства

Термін «капітал» поєднується з терміном «власність». На момент створення підприємства його початковий капітал міститься в активах, вкладених засновниками (учасниками), і представляє вартість активів підприємства.

Власний капітал є одним з найважливіших показників для підприємства, оскільки він відображає забезпеченість коштами для функціонування підприємства, показує на скільки підприємство є платоспроможним та кредитоспроможним, якщо іншими словами, то це частина в активах, яка лишається після врахування зобов'язань [5].

Методологічні засади створення інформації про власний капітал в бухгалтерському обліку та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал», норми якого поширюються на підприємства, організації та інших юридичних осіб всіх форм власності.

Облікова політика - це організація діяльності підприємства, яка застосовується з початку її діяльності. Виникнення облікової політики пов'язане з наданням в законодавчих актах для організації та управління бухгалтерським обліком, розширенням діяльності, зміною ролі звичайного бухгалтера в житті підприємства на його активного учасника. При створенні підприємства облікова політика встановлюється відповідним наказом, в якому зазначаються лише ті елементи, в яких існують різні варіанти обліку. В наказі про облікову політику не відображаються чітко визначені норми в Законі про бухгалтерський облік, положення бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти [80].

Облікова політика може застосовуватися з дати операції або події, але,

крім деяких випадків, наприклад, коли неможливо визначити суму нерозподіленого прибутку самостійно. У цьому випадку це стосується лише тих подій, що відбуваються після зміни політики. Що стосується податків, то облікова політика формується поступово. Тому грамотно розроблена облікова політика є запорукою вдосконалення податкової дисципліни підприємства. Це дозволяє підприємству уникнути витрат, пов'язаних зі сплатою штрафів або інших фінансових санкцій, які можуть бути стягнені з неї податковою службою. На підставі звітів досліджуваного ТОВ «Агрофірма Забарська» можна зробити висновок, що підприємство сплачує такі податки, як ЄСВ, податок на доходи фізичних осіб, військовий податок, земельний податок, збір за реєстрацію транспортних засобів, місцеві податки та екологічні податки і являються платниками 4 групи [53].

При формуванні облікової політики власного капіталу необхідно враховувати наступні фактори: форму власності; організаційно-правову форму господарювання; кількість засновників, а також інформацію про власний капітал, що наводиться в наказі про облікову політику.

Відповідно до Листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику» [43] розпорядчий документ про облікову політику – Наказ про облікову політику, Положення про облікову політику, підприємство має визначити використання:

1. методів оцінки вибуття запасів;
2. періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
3. порядку обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
4. окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
5. методів амортизації необоротних активів;
6. вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
7. класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
8. періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних

- активів до нерозподіленого прибутку;
9. методу обчислення резерву сумнівних боргів;
 10. переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
 11. порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
 12. сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
 13. переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
 14. переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
 15. порядку визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом;
 16. дати визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
 17. бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
 18. порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
 19. переоцінки необоротних активів;
 20. періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
 21. окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

У першому розділі дипломної роботи розглядалось нормативне регулювання обліку власного капіталу, яке здійснюється на рівні держави – макрорівень (основними законодавчими актами є кодекси та Закони України, національні (стандарти) бухгалтерського обліку щодо власного капіталу) та на рівні суб'єктів господарювання – мікрорівень. Господарським та Цивільним кодексами України визначено порядок формування власного капіталу підприємствами, які мають різні організаційно-правові форми. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає методологічні засади

формування інформації про власний капітал в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Зміст і форму Звіту про власний капітал, загальні вимоги до розкриття статей містить в собі даний Стандарт [53].

Наказ про облікову політику має обов'язково відповідати вимогам Методрекомендацій та П(С)БО. Одним з основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності є послідовність, що означає постійне (з року в рік) застосування облікової політики, обраної підприємством. У рис. 2.1 зображені функції, пов'язані з обліковою політикою, які підприємство може виконувати самостійно.

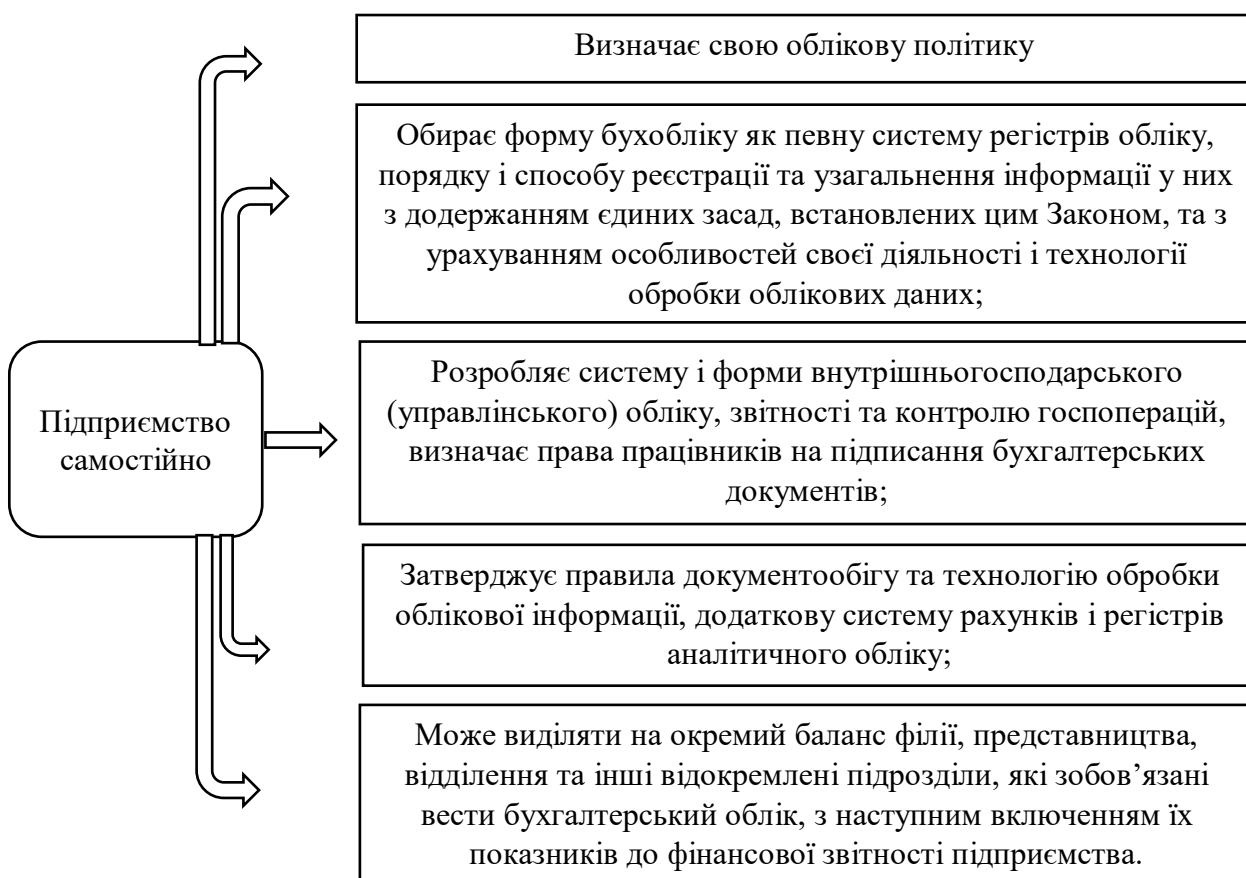


Рис. 2.1 Функції облікової політики, які підприємство може виконувати самостійно

У даній дипломній роботі об'єктом дослідження є власний капітал Товариства з обмеженою відповідальністю «Агрофірма Забарська», яке знаходиться в смт. Смоліне Маловисківського району Кіровоградської

області. Виходячи з статуту підприємства можна сказати, що дане підприємство було створене на невизначений срок. У своїй діяльності ТОВ «Агрофірма Забарська» керується Конституцією України, чинним законодавством України, внутрішніми актами і т.д..

У таблиці 2.1 зображено запропоновані норми облікової політики з приводу регулювання власного капіталу, що дозволить організувати обліковий процес у відповідності до Закону України про товариства з обмеженою відповідальністю [71] та інших нормативно-правових актів, та надасть можливість для забезпечення ефективного управління підприємством отримувати ту інформацію, яка є необхідною.

Таблиця 2.1

Пропоновані норми облікової політики щодо власного капіталу підприємства

№	Складові	Норми облікової політики
1	Методична складова	<ul style="list-style-type: none"> - склад нормативного забезпечення й перелік положень (стандартів) бухгалтерського обліку, якими підприємство керується при веденні обліку власного капіталу; - номенклатуру робочих бухгалтерських рахунків, а також побудову аналітичних рахунків з обліку власного капіталу і забезпечення зобов'язань; - методику оцінки внесків засновників до статутного та іншого вкладеного капіталу; - порядок збільшення та зменшення статутного капіталу; - порядок утворення та використання резервного капіталу; - умови і порядок дооцінки необоротних активів та формування капіталу у дооцінках; - встановлення порядку визначення складу учасників; - встановлення порядку вибуття учасників і визначення розміру частки належного їм капіталу; - порядок розподілу чистого прибутку; - порядок створення забезпечення зобов'язань.
2	Організаційна складова	<ul style="list-style-type: none"> - перелік осіб, відповідальних за ведення обліку власного капіталу та їх посадові інструкції; - перелік сфер відповідальності; - комерційна таємниця та порядок її захисту; - система внутрішнього контролю тощо.

В ТОВ «Агрофірма Забарська» об'єкти облікової політики, які врегульовані у відповідному Наказі визначають лише такі моменти, як первинні документи з обліку власного капіталу та графік їх документування (знаходиться в додатку до Наказу про облікову політику, в плані-графіку

документообігу), перелік субрахунків та рахунків, які є необхідними для відображення операцій з власним капіталом (також знаходиться в додатку, в робочому плані рахунків).

Забезпечення бухгалтерського обліку, як цілісної системи на підприємстві є одним із основних завдань облікової політики, адже вона має охоплювати всі сторони бухгалтерського процесу, це організаційні, методологічні та технічні.

Організаційний підрозділ містить в собі перелік осіб, які є відповідальні за ведення обліку власного капіталу та їх посадові інструкції, перелік сфер їхньої відповідальності, комерційну таємницю та порядок її захисту, систему внутрішнього контролю тощо. Такі питання можуть відноситись до завдань роботи бухгалтерів, головного бухгалтера, спеціальної комісії, аудиторів, служби внутрішнього контролю та інших. В наказі про облікову політику або в положенні фіксується вже сформована облікова політика підприємства. В таких наказах необхідно вказувати наступну інформацію: 1) Перелік положень бухгалтерського обліку, якими користуються при веденні обліку власного капіталу та склад нормативного забезпечення; 2) Робочий план рахунків, також аналітичні рахунки з обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань; 3) Порядок збільшення статутного капіталу підприємства; 4) Створення та використання резервного капіталу; 5) Формування капіталу у дооцінках та порядок дооцінки необоротних активів; 6) Склад та порядок створення і використання фондів спеціального призначення; 7) Порядок визначення складу учасників; 8) Порядок використання прибутку та створення забезпечення зобов'язань.

Насамперед, перед формуванням облікової політики щодо власного капіталу необхідно проаналізувати достатню кількість факторів, і лише системний аналіз усієї сукупності зможе допомогти створити найоптимальніший варіант облікової політики з приводу власного капіталу враховуючи особливості підприємства. Вище зазначалось, що існує 3 складових облікової політики, тому охарактеризуємо технічний аспект щодо

власного капіталу. Насамперед, він має включати в себе робочий план рахунків, з потрібними аналітичними розрізами складових власного капіталу, графіки документообігу, первинні документи з обліку капіталу, облікові регістки, склад, порядок та строки подання внутрішньої звітності, порядок проведення інвентаризації власного капіталу і тд. Підприємство може самостійно затверджувати додаткову систему плану рахунків та реєстрів аналітичного обліку згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [68].

Одним із елементів облікової політики підприємства є робочий план рахунків. В ТОВ «Агрофірма Забарська» він є затвердженим в додатку до Наказу про облікову політику. Досліджуючи робочий план рахунків на підприємстві, ми можемо стверджувати, що він є практично аналогічним до типового плану рахунків, але при цьому є і додаткові аналітичні рахунки, обумовлені особливостями діяльності підприємства.

З виявлення складу господарських операцій і об'єктів починається організація первинної облікової документації. У рисунку 2.2 ми зобразимо 2 групи документів, які є необхідними для облікового відображення операцій з власним капіталом, залежно від впливу на складові частини активів та пасивів підприємства (рис 2.2).

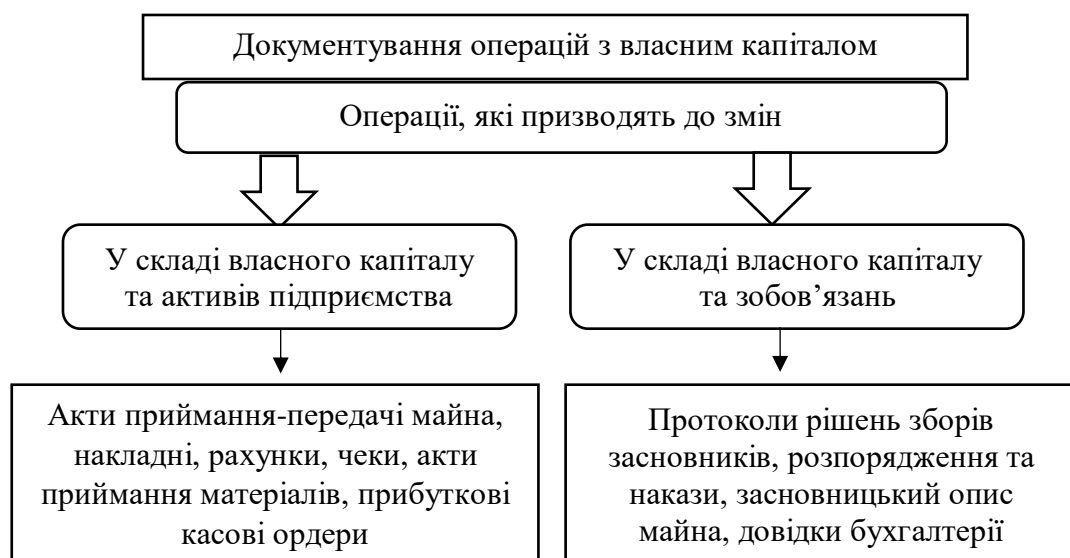


Рис. 2.2 Документальне забезпечення операцій з власним капіталом

Джерело: [32].

П(С)БО передбачає зміну облікової політики, дані зміни мають бути розкриті і обґрунтовані в Примітках до фінансової звітності [68]. Лише у випадках зміни статутних умов, зміни вимог органу, який затверджує П(С)БО або нових положень облікової політики, що забезпечують собою достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності облікова політика підприємства може змінюватись. Те, що стосується подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій або ж які не відбувались раніше не вважається зміною облікової політики.

У фінансовій звітності зміни облікової політики на події та операції минулих операцій відображається шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду або повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів [4].

На етапі коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду необхідно визначити суму, на яку буде відбуватись коригування, і потім наводити коригування. У бухгалтерському обліку використовується така кореспонденція - за дебетом або кредитом рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) з кредитом або дебетом відповідного субрахунку рахунку обліку статті активів, зобов'язань або власного капіталу. Також важливо, окрім рахунку 44 можуть брати участь інші рахунки активів – зобов'язань, власного капіталу, на які безпосередньо вплинули зміни облікової політики. Отже, це означає що вхідні залишки на початок періоду також підлягають коригуванню. У випадку зміни власного капіталу, а саме статутний капітал, буде задіяний рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», субрахунок 401 Статутний капітал.

Недивлячись на те, що в П(С)БО 6 вказано про коригування нерозподіленого прибутку, але у разі, якщо замість прибутку у фінансовій звітності є непокритий збиток, то коригувати необхідно саме цей показник.

Важливе місце в умовах ставлення в Україні ринкових методів господарювання займає формування облікової політики підприємства, адже від рівня обґрунтованості реальних умов підприємства залежить його

фінансовий стан, результати діяльності та перспективи розвитку в ринковому середовищі. Облікова політика потребує повного розкриття і правильного оформлення також сприяє достовірному визначенню фінансового стану [16].

2.2 Методика обліку та аудиту власного капіталу сільськогосподарського підприємства

На сьогоднішній день умови адаптації української економіки до ринкових умов та орієнтації бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності проблема надійності бухгалтерської інформації особливо гостро стоїть як на корпоративному рівні, так і на рівні зовнішніх учасників ринку. Це питання стає особливо важливим у контексті посилення державного контролю за дотриманням підприємствами, незалежно від форм власності та підпорядкування департаментів, вимог чинного законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність. Під час аудиту власного капіталу перевіряється діяльність, пов'язана з його створенням, а також відносини, що виникають між підприємством та його власниками (працівниками). За таких умов аудит є одним із невід'ємних видів незалежної діяльності фінансового контролю, що забезпечує собою своєчасне виявлення відхилень в системі бухгалтерського обліку та звітності та їх усунення. Це призводить до значного збільшення попиту на аудиторські послуги та наголошує на необхідності розробки методології аудиту для різних областей бухгалтерського обліку, включаючи облік формування та рух власного капіталу компанії, оскільки правильність обліку власного капіталу залежить від надійності та правильності створення та використання активів компанії [17].

Для власного капіталу джерелами інформації є:

- 1) установчі документи, такі як установчий договір, статут, протокол зборів засновників, учасників або акціонерів;
- 2) документи, пов'язані з формуванням та рухом – надходження коштів, матеріальних цінностей від засновників, основні засоби;

3) розрахунки з учасниками та реєстри бухгалтерського обліку, наприклад журнали, оборотні відомості, головна книга;

4) документи права власності на майно (які є внеском до власного капіталу);

5) свідоцтва права власності на нерухомість, транспортні засоби, земельні ділянки;

6) акти та довідки попередніх аудиторських перевірок, дані внутрішнього контролю та документи, яка узагальнює дану інформацію;

7) фінансова та статистична звітність [32].

На рис 2.3 зобразимо складові методики аудиту власного капіталу та особливості його формування.

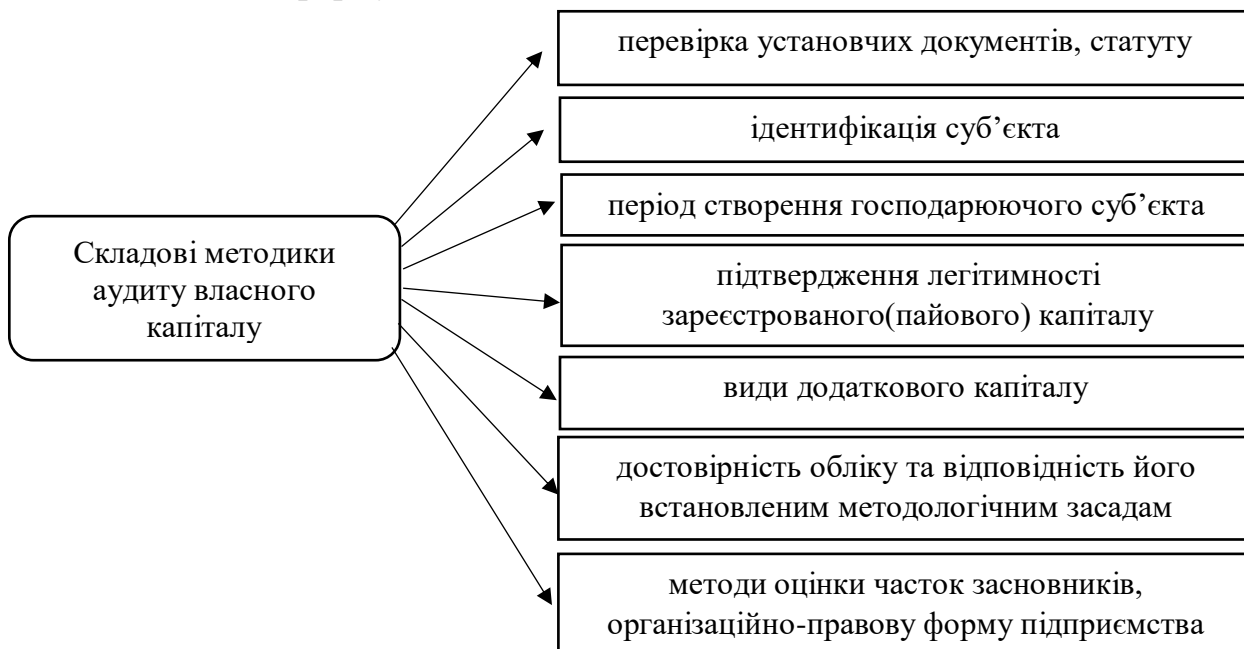


Рис. 2.3 Методики аудиту власного капіталу та його складові

Аудит допомагає отримати повну інформацію про формування, рух та використання власного капіталу. На основі результатів вивчення первинних документів та аудиторських процедур у галузі власного капіталу аудитор аналізує наступні напрямки, аналіз складу та структури власного капіталу, оцінку ефективності його використання, виявлення факторів, що впливають на зміни власного капіталу, аналіз його прибутковості. Аналіз дає змогу аудитору надати рекомендації щодо визначення сфер підвищення ефективності

використання власного капіталу. Напрямки аудиту, застосування аудиторських процедур та методи економічного аналізу можуть відрізнятися залежно від особливостей суб'єкта господарювання. Питання, що стосуються організації та методології внутрішнього аудиту, повинні регулюватися стандартами (положеннями) внутрішнього аудиту підприємства. Аудит власного капіталу повинен зосереджуватися на зборі аудиторських доказів, аналізі та виготовленні рекомендацій щодо оптимізації роботи бухгалтерів з метою підвищення ефективності управління власним капіталом з точки зору окремих його елементів.

Однією з важливих і складних ділянок перевірки діяльності підприємства є аудит власного капіталу підприємства, а правильне встановлення завдань аудиту та визначення основних джерел інформації є важливими складовими ефективності аудиту. Для того, щоб розглянути методологію аудиту власного капіталу визначимо його мету та завдання в рисунку 2.4.

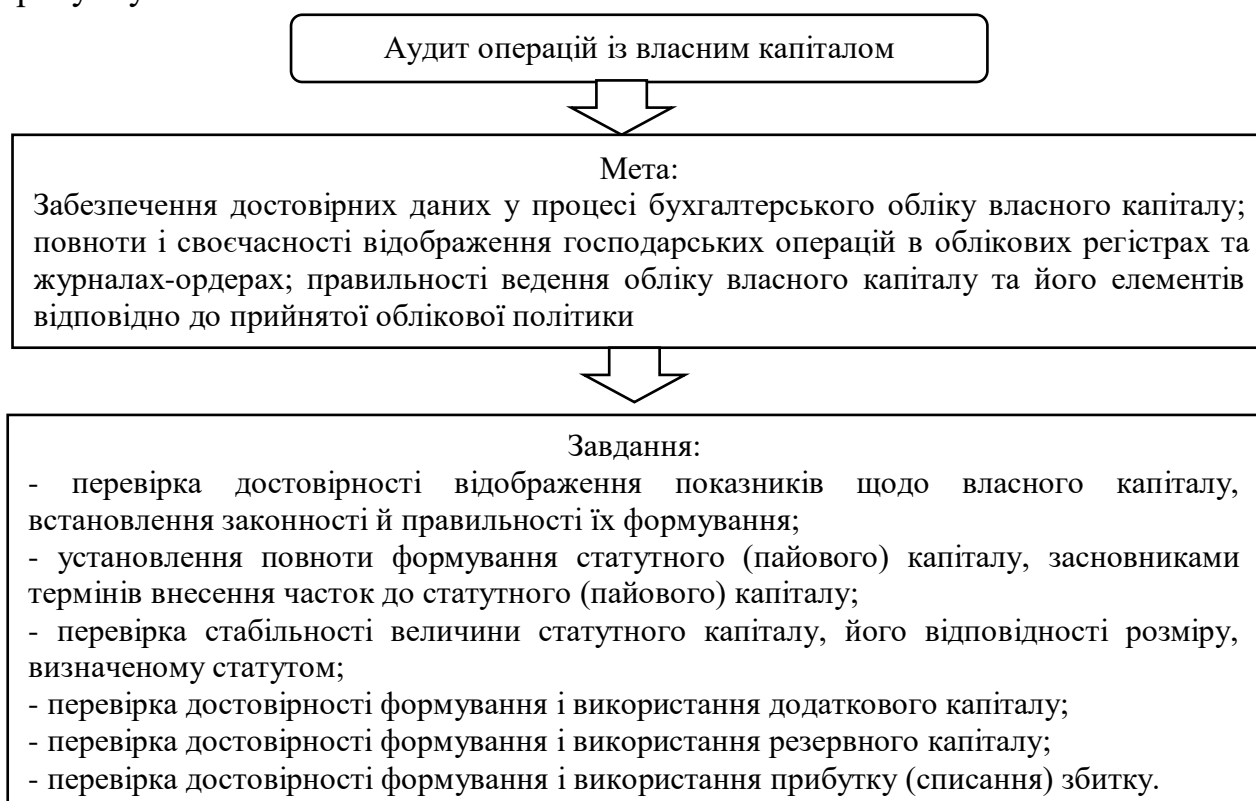


Рис. 2.4 Мета і завдання аудиту операцій із власним капіталом підприємства

На сьогоднішній день йде активний розвиток економічних відносин, і тому аудиторська діяльність має важливу роль, яка забезпечує собою довіру до звітності підприємства та якоюсь мірою гарантує собою добропорядність відносин між суб'єктами, які беруть безпосередню участь у господарській діяльності та забезпечує економічну стійкість [80].

За допомогою такого виду контролю можна отримати інформацію про реальний фінансовий стан підприємства та це надає допомогу представникам страхових компаній, комерційних банків, акціонерних товариств, спільних підприємств, іноземних фірм. Він відноситься до інтелектуальною діяльністю завдяки підтримці поліпшення її та збільшенням прибутковості відповідно до замовлень, виданих за повідомленнями між аудиторськими організаціями та суб'єктами підприємницької діяльності.

На рисунку 2.5 виходячи з мети та завдань аудиту зобразимо основні його об'єкти.

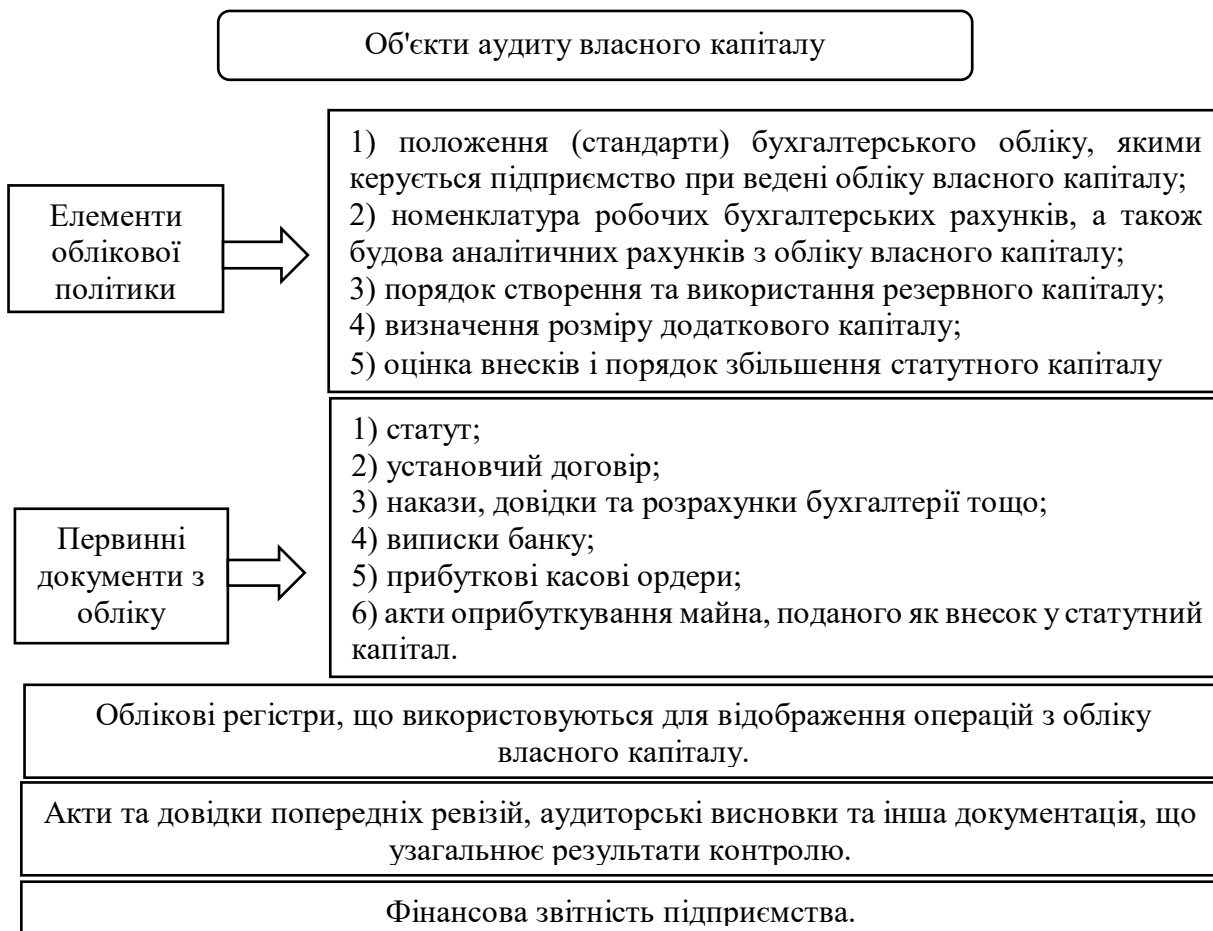


Рис. 2.5 Об'єкти аудиту власного капіталу

В таблиці 2.2 зображено загальний порядок етапів та циклів аудиту власного капіталу, тобто процесу аудиту власного капіталу.

Таблиця 2.2

Етапи аудиту власного капіталу

№	Етап	Характеристика
1	I Етап:	Ознайомлення з об'єктом аудиту – власним капіталом досліджуваного підприємства
2	II Етап:	Збір інформації про структуру власного капіталу та написання програми аудиту
3	III Етап	Обґрунтування мети і завдань аудиту власного капіталу
4	IV Етап	Перевірка розміру статутного капіталу підприємства
5	V Етап	Вивчення бухгалтерських документів що відображають здійсненні операції з власним капіталом
6	VI Етап	Оформлення результатів аудиту власного капіталу підприємства
7	VII Етап	Розробка заходів щодо усунення недоліків та контроль за їх виконанням

Виходячи з написаного вище, можна сказати, що саме організований аудит власного капіталу підприємства відповідає всім вимогам, які ставлять завдання і принципи аудиту даного об'єкта.

Такими аспектами досягається мета аудиту власного капіталу:

1. Власний капітал (К), котрий відображається на рахунках, є оцінкою відповідних активів та зобов'язань, а саме: повний перелік власних капіталізованих активів підприємства - придбаних, побудованих, зданих в оренду, отриманих: безкоштовно, внесок у капітал, обмін і визначається як різниця між вартість його активів (А) та боргових зобов'язань (С): $K = A - C$ (якісні аспекти 1 та 2);

2. Власний капітал забезпечує фінансову стабільність підприємства. Це основа для продовження господарської діяльності в майбутньому. У разі ліквідації капітал є мірою захисту прав кредиторів при наданні позики - забезпечення умов позики (якісні аспекти 3 та 4);

3. Створення статутного капіталу здійснюється відповідно до чинного законодавства і фіксується в установчих документах товариства. Сума зареєстрованого капіталу на балансі компанії та сума, зафіксована в державному реєстрі, ідентичні (якісні аспекти 4 і 5);

4. Структура власного та позикового капіталу належним чином класифікується, оцінюється, результати переоцінки надійні та достовірно враховані в первинних документах (якісні аспекти 1, 2);

5. Операції, пов'язані з рухом власного капіталу, здійснюються законно і правильно і відображаються у фінансовому обліку (якісні аспекти 2 і 3).

Аналіз дозволить аудитору скласти рекомендації щодо визначення сфер підвищення ефективності використання власного капіталу. Аудит власного капіталу повинен бути зосереджений на зборі аудиторських доказів, аналізі та виготовленні рекомендацій щодо оптимізації бухгалтерського складу з метою підвищення ефективності управління власним капіталом з точки зору окремих його елементів. Кожне підприємство підлягає незалежному аудиту, щоб запобігти конкретним порушенням (ненавмисним чи навмисним), які можуть статися під час господарських операцій. Порушення майнових операцій не є винятком із цього правила [77].

Тому важливо враховувати досвід аудиторів та знання можливих типових помилок. Аудитору рекомендується перевірити наявність можливих порушень та помилок, які є дуже імовірними в певному підприємстві. Класифікатор розробляється на основі інформації, яку аудитор отримує безпосередньо від керівництва товариства, попереднього аудитора, працівників підприємства тощо.

Організація бухгалтерського процесу, пов'язаного з власним капіталом, є початковим етапом бухгалтерського обліку і забезпечує облікове забезпечення, документацію, організаційні форми бухгалтерського обліку, визначення функціональних повноважень та прав працівників бухгалтерської служби. Автоматизація обліку, подання звітності підприємством та фіксація факту здійсненої господарської операції передбачають методичні аспекти ведення обліку [52].

Існують різні види власного капіталу і кожен з них виконує свої функції.

Зареєстрований (пайовий) капітал характеризує собою величину

статутного, пайового або зареєстрованого капіталу, також внески до оголошеного (не зареєстрованого статутного) капіталу відповідно до законодавства і установчих документів. Згідно з Методичними рекомендаціями зареєстрований капітал є зафіксованою в установчих документах сума статутного капіталу, зареєстрованого капіталу також пайового капіталу в сумі, яка є сформованою відповідно до чинного законодавства [79]. На рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається величина, і даний рахунок має такі субрахунки: 401 «Статутний капітал», 402 «Пайовий капітал», 403 «Інший зареєстрований капітал», 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

Статутний капітал відображає в собі величину зареєстрованого статутного капіталу. Бухгалтерський облік статутного капіталу починає свою функцію з самого початку роботи підприємства, його реєстрації в державному реєстрі суб'єктів господарської діяльності і закінчується робота підприємства у випадку вибуття з цього ж державного реєстру.

Облік пайового капіталу підприємства ведеться на субрахунку 402, від відображає в собі суму пайових внесків.

На субрахунку 403 «Інший зареєстрований капітал» ведеться облік інших підприємств, формування яких передбачено в установчих документах.

При відображенні на субрахунку 404 «Внески у незареєстрований статутний капітал» показується сума незареєстрованого статутного капіталу згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій [61]. Але якщо суб'єкту підприємницької діяльності було відмовлено у такій реєстрації, то він підлягає повному поверненню власникам. Такий капітал доречно буде відобразити на окремому 401 «Статутний капітал» рахунку лише в разі реєстрації.

Зазначимо, що деякі субрахунки та рахунки в 4 класі не мають самостійного значення, а можуть використовуватись лише як регулюючі при визначенні елементів власного капіталу, які відображаються у першому розділі пасиву Балансу, у звіті про фінансовий результат знаком «-» [67].

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Основні засоби	5082	19,98	4371	16,01	6207	20,88	1125	0,9
Запаси	14716	57,88	16837	61,70	20236	68,09	5520	10,21
Дебіторська заборгованість за товари, продукцію, роботи та послуги	286	1,12	2132	7,81	256	0,86	-30	-0,26
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	204	0,8	256	0,93	262	0,88	58	0,08
Інша поточ. дебітор. заборгов.	1459	5,73	1812	6,64	481	1,61	-978	-4,12
Гроші та їх еквіваленти	3668	14,42	1867	6,84	2266	7,62	-1402	-6,8
Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-	-	-
ПАСИВ	25425	100	27285	100	29718	100	4293	-
Зареєстрований капітал	17	0,06	17	0,06	17	0,05	0	0,01
Додатковий капітал	252	0,99	252	0,92	252	0,84	0	-0,15
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	22383	88,03	22632	82,94	23324	78,48	941	-9,55
Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги	-	-	329	1,2	-	-	-	-
розрахунками з бюджетом	357	1,40	1679	6,15	1866	6,28	1509	4,88
розрахунками зі страхування	39	0,15	48	0,17	49	0,16	10	0,01
розрахунками з оплати праці	123	0,48	202	0,74	278	0,93	155	0,45
Інші поточні зобов'язання	2254	8,86	2126	7,79	3932	13,23	1678	4,37
БАЛАНС	25425	100	27285	100	29718	100	4293	-

Отже, виходячи з таблиці 2.3 можна зробити такі висновки, що незавершені капітальні інвестиції протягом 3х років не змінюється, основні засоби та запаси збільшились. Наприклад основні засоби зросли у 2019 році в порівнянні з 2017 роком на 1125 тис. грн., тобто на 0,9% , а запаси на 5520 тис. грн. Дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги зменшились, а розрахунки з бюджетом зросли на 58 тис. грн. у 2019 році, порівняно з 2017 роком. Аналізуючи пасив балансу, можна зробити висновок, що кредиторська заборгованість за бюджетом, страхуванням і оплати праці значно зросли. Узагальнюючи таблицю 2.8 можна побачити, що баланс у 2019 році зріс на 4293 тис. грн, що свідчить про збільшення майна підприємства з кожним роком;

Розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді відображається на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», а в кінці року даний субрахунок закривається на субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» або у випадку від'ємних результатів діяльності на дебет субрахунку 442 «Непокриті збитки».

Первинні документи є основою для бухгалтерського обліку господарських операцій зі складовими власного капіталу. Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та статтею 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» регламентується порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги з приводу складання документів [8].

Існує перелік обов'язкових реквізитів, які мають бути у первинних документах:

1. Назва документа або форми;
2. Дата та місце складання даного документа;
3. Назва підприємства від імені якого було складено документ;
4. Зміст та обсяг господарської операції;
5. Перелік посад осіб, які є відповідальні за здійснення

господарських операцій та правильність їх оформлення;

б. Підпис або інші дані за якими можна ідентифікувати особу, яка безпосередньо брала участь у здійсненні господарських операцій.

Відповідно до ст. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно встановлює правила обігу документів та технологію обробки бухгалтерської інформації. Документообіг - це організований процес переміщення документів та виконання різних бухгалтерських процедур з моменту їх отримання (створення) до моменту передачі в архів. Тому, методика бухгалтерського обліку створення статутного капіталу підприємства залежить від його виду.

Згідно до Закону України «Про товариства з обмеженою відповідальністю» учасники таких товариств мають достатньо можливостей для самостійного визначення своїх взаємовідносин, застосування сучасних методів корпоративного управління. Даний Закон передбачає внесення значних змін згідно до процедур збільшення статутного капіталу та має в собі можливість збільшення статного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку, тобто іншими словами, без внесення учасниками додаткових вкладів [71].

Бухгалтерська служба ТОВ «Агрофірма Забарська» має пряме відношення до всіх підрозділів підприємства. Від даної служби всі облікові працівники можуть отримати документально оформлені дані про здійснення господарської операції. В таблиці 2.4 зобразимо відображення операції з формування та змін у статутному капіталі в системі бухгалтерських рахунків

Таблиця 2.4

Кореспонденція обліку з формування та змін статутного капіталу

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Формування статутного капіталу			
1	Зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу після державної реєстрації	46	401
2	За актами приймання-передачі приймаються від засновників в рахунок внесків до статутного капіталу:		

1	2	3	4
	Основні засоби	10	46
	Нематеріальні активи	12	46
	Грошові кошти	30,31	46
	Матеріальні цінності (запаси)	20,28,22,21	46
3	Відображено внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації установчих документів	10, 12, 31, 20 і т.д	404
4	Після реєстрації статутного капіталу внески з незареєстрованого статутного капіталу переносять до зареєстрованого	404	401
5	Відображено повернення внесків у разі відмови підприємству у реєстрації статутного капіталу	404	10, 12, 31, 20 і т.д
Зміни статутного капіталу			
Збільшення статутного капіталу:			
За рахунок додаткових внесків учасників (акціонерів):			
1	Відображено зміни в статутному капіталі на дату внесення змін у засновницькі документи	46	401
2	Погашена заборгованість учасників (акціонерів) за додатковими внесками	10, 12, 30, 31, 20 і т.д.	46
3	Сума перевищення ціни придбання акцій (для акціонерних товариств) над їх номінальною вартістю	31	421
Реінвестування дивідендів та прибутку			
1	Нараховано дивіденди учасникам (акціонерам)	443	671
2	За рішенням загальних зборів учасників (акціонерів) дивіденди реінвестуються до статутного капіталу	671	401
3	За рішенням загальних зборів учасників (акціонерів) приєднано до статутного капіталу суму нерозподіленого прибутку	443	401
Інші шляхи збільшення статутного капіталу			
1	Конвертовано зобов'язання як внески до статутного капіталу	Рахунки 5 та 6 класів	401
Зменшення статутного капіталу:			
Анулювання викуплених акцій (для акціонерних товариств)			
1	Купівля акцій за ціною нижчою ніж номінальна: - На суму вартості акцій по договору - На суму різниці між номінальною вартістю та вартістю викупу	45 45	672 73
2	Купівля акцій за ціною вищою від номінальної вартості: - На суму вартості акцій по договору - На суму різниці між номінальною вартістю та вартістю викупу	45 95	672 672
3	Здійснено розрахунок за викуплені акції	672	311,30, 70
4	Анулювання викуплених акцій	401	45
Зменшення номінальної вартості акцій (для акціонерних товариств)			
1	Зменшення статутного капіталу, що зазначена в рішенні загальних зборів, та нарахування сум відшкодування акціонерам збитків від зменшення номінальної вартості належним їх акцій	401	672

Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4
2	Виплата сум, належних акціонерам	672	311,30, 70
Вибуття учасника (учасників) з складу товариства			
1	У разі, коли учасник не вніс, до настання встановленого законодавством терміну, внесок до статутного капіталу і Загальні збори ухвалили рішення про зменшення статутного капіталу і виключення даної особи зі складу засновників	401	46
2	Добровільний вихід учасника і повернення його частки у статутному капіталі	401	672

Джерело: [32]

Як було зазначено нами вище, власним джерелом формування активів є статутний капітал, він надається власниками товариству на невизначений термін та реєструється в установчих документах. На нашу думку, внески учасників, які були здійснені до реєстрації статутного капіталу буде недоцільно показувати у складі такого капіталу, тобто краще буде відобразити на субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу». Адже, у випадку, коли капітал є незареєстрованим він ніяк не може бути статутним, тому такі суми необхідно відображати на спеціально відведеному субрахунку 673 «Розрахунки за внесками до незареєстрованого статутного капіталу», який необхідно передбачити в робочому плані рахунків підприємства. За дебитом буде відображатись дореєстраційний облік внесків засновників до статутного капіталу, а за кредитом – списання номінальної вартості внесків до складу статутного капіталу вже після реєстрації. В таблиці 2.5 зображено кореспонденцію рахунків з відображення в обліку операцій з приводу формування власного капіталу на підприємстві.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку операцій по формуванню пайового капіталу

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Формування пайового капіталу (за актами приймання передачі приймаються від учасників внески до пайового фонду): Основними засобами	10	402

1	2	3	4
	Нематеріальними активами	12	402
	Грошовими коштами	30,31	402
	Матеріальними цінностями	20,21,22,28	402

Джерело: [75]

Підприємства можуть накопичувати власний капітал в результаті різних господарських операцій в процесі своєї господарської діяльності. За рахунок проведення дооцінок необоротних активів та фінансових інструментів на підприємстві може формуватись капітал в дооцінках.

Для обліку і узагальнення інформації про дооцінки або уцінки необоротних активів та фінансових інструментів призначено рахунок 4 класу – 41 «Капітал у дооцінках», який у відповідності до НП(С)БО бухгалтерського обліку відображається у складі власного капіталу. На субрахунках 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів», 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» та 414 «Інший капітал у дооцінках» відображаються дооцінки відповідної до субрахунку активів підприємства.

На рахунку 42 «Додатковий капітал» відображається облік додаткового капіталу. За дебетом рахунку відображається зменшення, а за кредитом збільшення додаткового капіталу.

Курсові різниці можуть бути викликані коливанням валютного курсу, що безперечно впливає на величину капіталу при формуванні власного капіталу підприємства, і такі різниці відображаються на субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці».

У випадку, коли на підприємство безоплатно надійшли необоротні активи від інших осіб, вони будуть відображатись як збільшення додаткового капіталу і буде використовуватись субрахунок 424 «Безоплатно отримані необоротні активи». Протягом строку корисного використання таких об'єктів і при вибутті таких активів залишок додаткового капіталу на цьому рахунку буде зменшуватись на суму визнаного доходу. Необхідно також зазначити, що у додатковому капіталі виділяють також інший додатковий капітал, як приклад, капітал у сумі вартості необоротних активів, які були отримані за

договором оренди, що відображається на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал».

Резервний капітал показує собою суму резервів, які були утворені установчими документами відповідно до чинного законодавства за рахунок нерозподіленого прибутку і він обліковується за рахунком 43 «Резервний капітал». Господарським кодексом України передбачено, що підприємства повинні створювати резервний фонд в розмірі не менше 15% статутного капіталу, і кожного року потрібно відраховувати не менше 5% від усього прибутку [23].

Вид накопиченого капіталу, який показує собою фінансовий результат після виплати доходів власникам та після формування резервного капіталу називається нерозподілений прибуток (непокритий збиток), облік якого ведеться за рахунком 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Для відображення суми використовуються наступні субрахунки:

1. 441 – непокритий збиток;
2. 442 – нерозподілений прибуток;
3. 443 – прибуток, використаний у звітному періоді.

Окрім вищенаведених капіталів існують також неоплачений та вилучений капітал. Для вилученого капіталу використовується 45 рахунок, який так і називається «Вилучений капітал» і показує фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, які були викуплені підприємством у його учасників. 46 рахунок під назвою «Неоплачений капітал» відображає заборгованість засновників підприємства за внесками до статутного капіталу.

У завершальному етапі бухгалтерського обліку складають фінансову звітність, і інформація про власний капітал відображається у таких формах:

1. Форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;
2. «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
3. «Звіт про власний капітал».

Власний капітал більш детально зображен у «Звіт про власний капітал» і при заповненні даної форми деяка інформація переноситься з інших форм

звітності, але у ньому більш представлена також інформація про розподіл прибутку, внески учасників та вилучення капіталу. Також власний капітал та резерви поділяються на різні класи:

1. Сплачений капітал;
2. Емісійний дохід;
3. Капітальні резерви.

Облік власного капіталу потребує чіткого розуміння його сутності, адже це є складним процесом.

Вищезазначені законодавчі зміни значно спрощують процес реінвестування прибутку підприємства і фактично інтегрують три фази попереднього процесу розподілу прибутку, виплати дивідендів учасникам та їх подальшої виплати як додаткових внесків до статутного капіталу, економії часу та фінансових ресурсів Товариства та її учасників.

2.3 Організаційно-методичні аспекти аудиту власного капіталу

Як правило, серед науковців не існує єдиної думки з приводу мети власного капіталу, адже взагалі термін мета (ціль) означає майбутній стан, який можна змінити теперішніми діями та необхідно досягнути задля бажаної кінцевої точки процесу, як правило людською дією. Успіх закінченої роботи, яку ставили за мету є досягненням [84]. Коли проводиться аудит власного капіталу в першу чергу перевіряють операції, які є пов'язаними з його створенням, взаємовідносини, які виникають між підприємством, власниками та працівниками. Проведення аудиту власного капіталу на підприємстві сприяє вивченню достовірності ведення документів, отриманню повної інформації щодо формування, руху та використання власного капіталу підприємства. Метою аудиту згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» є підвищення ступеня довіри до фінансової звітності серед користувачів. Мету аудиту досягають у випадку, коли аудитор може висловити впевнену думку з приводу того, що фінансова звітність

підприємства відповідає вимогам концептуальної основи фінансової звітності [48].

Тому на нашу думку, висловлення незалежної думки аудитора з приводу достовірності відображення в обліку господарських операцій пов'язані з власним капіталом відповідно до чинного законодавства та відображення це у фінансовій звітності підприємства є метою аудиту. Одні з важливих завдань проведення аудиту власного капіталу описані нижче:

1. Перевірка відповідності і наявності форм установчих документів згідно чинного законодавства;
2. Встановлення дотримання норм щодо формування власного капіталу та відповідності їх чинним установчим документам;
3. Виявлення своєчасності та повноти внесків засновників та правильність відображення їх в обліку величини власного капіталу;
4. Перевірка своєчасної сплати мінімального розміру статутного капіталу під час реєстрації підприємства;
5. Встановлення правильності та відповідності до законодавства відображення зміни власного капіталу протягом всього звітного періоду;
6. Перевірка того, чи правильно були внесені засновниками вартісна оцінка майна;
7. Встановлення закономірності оформлення первинних документів та ведення бухгалтерського обліку власного капіталу;
8. Перевірка повноти, правильності та зміни власного капіталу, які відбувались протягом звітного року у звітності [12].

У ТОВ «Агрофірма Забарська» джерелами інформації власного капіталу є установчий договір, статут, протоколи зборів засновників, документи з формування та руху матеріальних цінностей від засновників, надходження коштів та основних засобів, розрахунки з учасниками, це можуть бути журнали, відомості, головна книга, документи права власності на майно, свідоцтво права власності на нерухомість, дані внутрішнього контролю, фінансова та статистична звітність та інші документи [82].

В досліджуваному ТОВ «Агрофірма Забарська» джерелами формування майна є економічні та не економічні показники, тобто грошові, майнові та немайнові внески учасників, усі види доходів, кредити, позики банків, позики фізичних на юридичних осіб. Сума статутного капіталу на підприємстві становить 16 500.00 грн (шістнадцять тисяч п'ятсот гривень, 00 копійок) та під час державної реєстрації Статуту є сплаченим всіма засновниками товариства, шляхом внесення грошових коштів на банківський рахунок підприємства. Тобто загалом, на ТОВ «Агрофірма Забарська» є 4 засновники, і кожен з них володіє 25% статутного капіталу, що становить 4 125 грн.

Після вивчення первинних документів та аудиторських процедур з риводу власного капіталу аудитор проводить аналіз складу та структури власного капіталу, робить оцінку ефективності використання власного капіталу, визначає фактори, які можуть впливати на його величину, проводять аналіз рентабельності, і після всіх цих процедур аудитор має можливість надати рекомендації з приводу визначення напрямів підвищення ефективності на підприємстві власного капіталу. Виходячи з специфіки діяльності суб'єкта застосування аудиторських процедур, напрями роведення та методи економічного аналізу можуть змінюватись. Внутрішніми стандартами аудиту на підприємстві регламентуються всі питання, які безпосередньо пов'язані з організацією та методикою внутрішнього аудиту. Аудит власного капіталу повинен бути зосереджений на зборі аудиторських доказів, аналізі та виготовленні рекомендацій щодо оптимізації роботи бухгалтерів з метою підвищення ефективності управління власним капіталом з точки зору окремих його елементів.

При формуванні ресурсів окремого господарства власний капітал є однією з найважливіших складових, адже в момент створення підприємства є всі необхідні компоненти для його діяльності, це – стартовий капітал, який в свою чергу складається з необоротних матеріальних, нематеріальних, монетарних та немонетарних активів, запасів. Доки на підприємству буде відсутня зовнішня заборгованість, доти на ньому розмір стартового капіталу

буде представляти собою власний капітал і ці акти будуть виступати вартістю майна такого підприємства. Тому, звичайно можна сказати, що власний капітал зібрав в собу загальну вартість засобів підприємства, які в свою чергу, безпосередньо належать йому на правах власності та використовуються з метою формування активів. Суттєвий вплив на побудову стратегії формування, використання та управління власним капіталом має інтеграція України у світовий економічний простір та звичайно, стрімкий розвиток у сфері сучасних умов господарювання. Капітал підприємства формується за рахунок прибирання необхідних для підприємства активів та забезпечення умов ефективного використання структури капіталу. Із вищенаписаного можна зробити не великий висновок, що власний капітал є основним джерелом утворення активів підприємства, тому зміни капіталу мають бути чітко врегульовані у процесі функціонування системи управління діяльністю підприємства. З метою ефективного управління власним капіталом необхідно створення якісної системи контролю за змінами величини та структури даного капіталу. У разі запровадження системи аудиту власного капіталу в окремому суб'єкті господарювання (з урахуванням таких принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як автономність), кожне підприємство вважається юридичною особою, відокремленою від своїх власників, щодо якої особисті активи та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства)), слід звернути увагу на одне з основних управлінських завдань: забезпечення функціонування підприємства в інтересах засновників (власників), які надали значну частину ресурсів у його розпорядження. Предметом аудиту власного капіталу виступають усі процеси та господарські операції, які безпосередньо пов'язані з власним капіталом і з кожним із його складових, також відносинами між підприємством та власниками, працівниками та іншими контрагентами [27]. Об'єктами аудиту власного капіталу є:

1. Операції з обліку власного капіталу;
2. Записи в первинних документах, реєстрах та звітності;

3. Вся інформація з приводу порушень ведення обліку, нестачі або зловживання, котре було знайдено в документальному підтвердженні в актах ревізій, перевірок, звітах аудиторів, постановах правоохоронців за попередні звітні періоди.

Аудиторськими процедурами називають дії аудитора (аудиторська вибірка, способи та методи, формування та дослідження), які спрямовані на отримання аудиторських доказів під час проведення аудиту [1]. Перевірка власного капіталу на підприємстві включає в себе такі аудиторські процедури:

1. Перевірка ліцензій, дозволів на право займатися відповідним видом діяльності;
2. Порядок проведення інвентаризації майна, яке було внесене засновниками до зареєстрованого капіталу;
3. Перевірка установчих документів, оцінки відповідності змісту цих документів до законодавчих вимог;
4. Правомірності викупу, продажу або анулювання акцій, правильності їх оцінки та відображення в обліку та реєстрах акціонерів;
5. Перевірка розрахунків із засновниками та перевірка правильності оформлення підтверджуючих документів;
6. Правильності формування та відображення в обліку власного капіталу в розрізі наявних складових;
7. Відображення правдивої інформації про власний капітал у фінансовій звітності та примітках.

На сьогоднішній день значна увага приділяється проблемам аудиту, при цьому, необхідно враховувати, що кожне підприємство є індивідуальним і має різні організаційно-правові форми і вимагають різного підходу та окремих переліків аудиторських процедур.

Тому встановлено, що якісна організація з урахуванням індивідуальних вимог, формування, обліку, аудиту наявності та руху власного капіталу є важливою складовою впливу внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації на управлінські рішення, основою для економічних та аналітичних

прогнозів майбутнього економічного розвитку підприємства [50].

Запропоновані вище рекомендації сприяють аудиторам перевірити дотримання установчих документів правильності встановлених державою нормативно-правових актів та виявити і попередити порушення.

При здійсненні аудиту статутного капіталу керуються формуванням на основі внесків власниками підприємства у вигляді грошових коштів, майна, нематеріальних активів у розмірах, котрі були визначені установчими документами. За кредитом рахунку 67 «Розрахунки з учасниками» в кореспонденції з дебетом рахунків основних засобів, грошових коштів та нематеріальних активів та інше, та на підставі первинних документів контролюється надходження внесків. За допомогою касових ордерів, виписок банку з поточних рахунків перевіряють повноту та своєчасність надходження грошових сум до підприємства та матеріальних цінностей. За допомогою дебетових оборотів на рахунках 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи» та активів прийому-передачі основних засобів можна визначити вартість переданого обладнання, будівлі, техніки і тд. Так само перевіряється надходження виробничих запасів та інших активів. Всі внески до підприємства мають бути підтвердженні документами, в яких роблять посилання на формування статутного капіталу [59].

Особлива увага приділяється актам, які фіксують факт надходження на підприємство нематеріальних активів, тобто технічній стороні реєстрації нематеріальних активів, які були внесені до статутного капіталу.

Подальшим етапом аудиту власного капіталу є перевірка внесків статутного капіталу засновниками, і при цьому фактичним надходженням вважаються такі наступні події:

1. Грошові кошти – дата зарахування на рахунок в банку або внесення в касу підприємства;
2. Основні засоби, матеріальні та нематеріальні активи – дата складання документів, що підтверджують хз надходження.

За рахунками 40 «Статутний капітал» з величиною заборгованості за

рахунком 67 «Розрахунки з учасниками» і встановленими строками її погашення перевіряють повноту внесків засновників підприємства шляхом зіставлення розміру статутного капіталу, що зафіксований в установчих документах та проведених на рахунках, що вказані вище.

Перевірка дотримання принципу стабільності величини статутного капіталу є одним з важливих завдань аудиту, також необхідно перевіряти відповідність її розміру, який був визначений засновницькими документами.

Відповідно до П(С)БО №5 «Звіт про власний капітал» аудитор перевіряє правильність розподілу прибутку між учасниками (засновниками) підприємства або напрямок прибутку для збільшення статутного або резервного капіталу, окрім цього, аудит статутного капіталу включає перевірку наявності та обґрунтованості змін у статутному капіталі та установчих документах підприємства.

Кінцевим етапом аудиту капіталу, зокрема, власного капіталу є повне узагальнення виявлених порушень в обліку формування та використання капіталу а також ропозиції з приводу їх усунення.

Такі порушення можна виявити під час проведення аудиту власного капіталу:

1. Неправильне ведення обліку, наприклад коли залишок за кредитом на рахунку 40 «Статутний капітал» не відповідає тому, що показаний в установчих документах; за рахунок підвищення вартості запасів, нематеріальних активів було необґрунтоване збільшення статутного капіталу понад їх справедливу вартість; не відобразили здійснення операцій або було недотримання вимог документів;

2. неправильні та несвоєчасні зміни установчих документів (несплата або неповнота платежу) засновниками статутного капіталу; передчасні зміни в реєстрі акціонерів; несвоєчасне документування операцій з приводу вибуття або прийому засновників; неправильне документування акцій засновників, які були вкладені в статутний капітал або повернуті; неліцензована діяльність);

3. неправильна підготовка та відсутність документів, наприклад використання прострочених документів та відсутність документів, підготовлених відповідно до чинного законодавства; неналежне виправлення записів у документах; відсутність оригіналів або документів, перевірених відповідно до законодавства; наявність фіктивних документів;

4. зроблені помилки в розрахунках, тобто невиконання дивідендів за привілейованими акціями, неправильне обчислення податку на прибуток або порушення в нормативних документах;

5. порушення, які можуть бути пов'язані з укладанням колективного договору на підприємстві, оформленням змін або доповнень до нього та його безпосереднє виконання.

2.4 Документування результатів аудиту

Кінцевим та логічним етапом аудиту власного капіталу є узагальнення його результатів. На етапі завершення всі виявлені порушення та зловживання мають бути згруповані та систематизовані, та на основі їх мають розроблятися управлінські рішення, за допомогою яких можна усунути дані порушення та уникнути їх у майбутньому. Лише в даному випадку можливо прийняти управлінські рішення, за допомогою яких можна підвищити ефективність використання власного капіталу підприємством [74].

На ТОВ «Агрофірма Забарська» аудит фінансової звітності був проведений на належному рівні та відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту.

Підсумок результатів аудиту є основним засобом оцінки того, чи підтверджує аудитор фактичні дані, що фінансова звітність подається належним чином у всіх суттєвих аспектах та відповідно до загальновизнаних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Обов'язково аудитор має бути впевненим у своїх діях, зокрема у відсутності перекручування фінансової звітності підприємства, але, якщо таке порушення виявлене, то аудитор повинен дати негативний або умовний висновок. Усі

виявлені порушення можуть вплинути на оцінку аудитора підприємства, тому клієнти та аудитор можуть не погодитись з приводу негативної оцінки, в такому випадку аудитор має врахувати обставини, чи дане порушення було зловживанням чи це є повідомленням неправильних відомостей і є результатом помилок. Отже, оскільки зловживання є навмисною помилкою, то аудитор має враховувати це під час узагальнення результатів. В результаті складають часткові аути перевірок у вигляді акта ревізії, каси, а однорідні порушення висвітлюють у розрахунках, схемах, нагромаджувальних відомостях.

Підприємства, на яких проводиться аудиторська перевірка зацікавлені у виявленні недоліків у фінансово-господарській діяльності, адже при їх усуненні діяльність підприємства буде ефективнішою. Але у випадках невпевненості аудитора у продовженні діяльності підприємства, він має зазначити це у аудиторському звіті, вказавши при цьому рекомендації по їх усуненню, які могли б бути здійснені. У випадках, коли невпевненість досить велика, то аудитор повинен відмовитись від складання своєї думки або скласти звіт на підставі незгоди.

У аудиторському звіті також висвітлюється інформації, коли облікова інформація не відповідає даним фінансової звітності. Обов'язково аудиторський звіт має бути чітким, зрозумілим, коротким та обґрунтованим.

Замовники (підприємство) має надати аудитору відповідь на зазначені у звіті помилки та недоліки та заходи з приводу їх усунення. У цьому випадку звіти можуть бути використані для підготовки висновків аудиту на основі результатів аудиту фінансово-господарської діяльності.

У випадку, коли за результатами попереднього аудиту, якщо той надав безумовно-позитивну думку, щодо проведених операцій за поточний період, вибір висновку можна надати у схемі (рисунок 2.6). Якщо у звітності коригувань не було здійснено, аудитор може обрати умовно-позитивний або негативний звіт, в залежності від суттєвості помилок [64].



Рис. 2.6 Алгоритм вибору аудиторського висновку залежно від результатів попереднього аудиту і дій підприємства.

Якщо аудитор, який проводив перевірку раніше відмовився від надання звіту, то аудитор має оцінити причини відмови, їх суттєвість та усунення даних ризиків у періоді, який перевіряється. Головним засобом оцінювання фактичних дій, які були перевірені аудитором є підтвердження того, що фінансові звіти представлені відповідно до усіх суттєвих аспектів і відповідно до загальноприйнятих стандартів це все є узагальненням результату аудиту.

Аудитор повинен оцінити підготовку фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах відповідно до вимог відповідної концептуальної бази фінансової звітності. Така оцінка включає розгляд якісних аспектів існуючої облікової

політики суб'єкта господарювання, включаючи вказівки на можливу упередженість у судженнях керівництва [51].

У рисунку 2.7 зобразимо цілі аудитора відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»

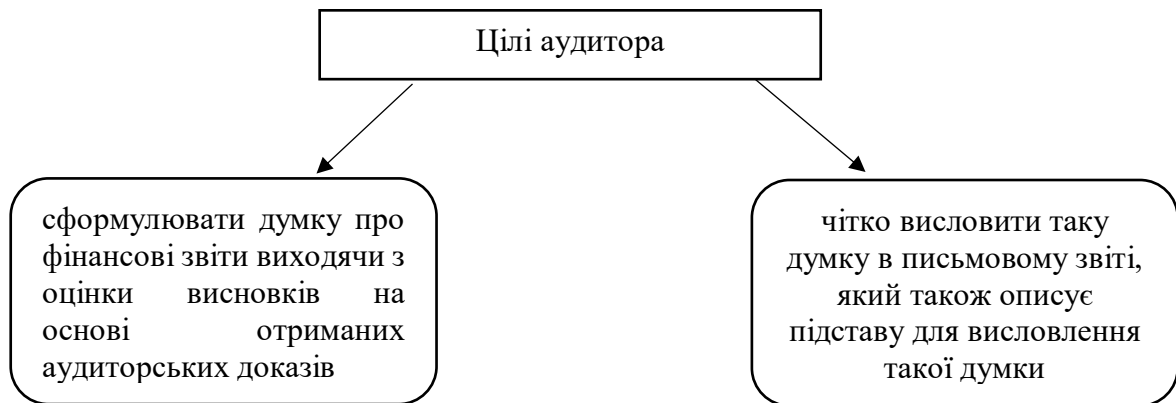


Рис. 2.7 Цілі аудитора згідно МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»

До підсумкового аудиторського документа МСА 700 висуває такі вимоги:

1. аудиторський звіт має надаватись у письмовому вигляді;
2. письмовий звіт має являти собою звіт, який має вигляд оприлюдненого документа на паперових та електронних носіях [57].

Отже, аудиторський звіт - це офіційний документ, опублікований у паперовій та електронній формі, який є результатом аудиту та містить в собі незалежну думку аудитора щодо надійності та відповідності чинного законодавства щодо фінансової звітності.

В 1970-х роках Правління Міжнародної федерації бухгалтерів створив Міжнародний комітет з аудиторської перевірки (МКАП). Протягом 1980-1991 років МКАП видавав Міжнародні вказівки з аудиту та доповнень до них, їх налічувалось 33. Починаючи з 1991 року Міжнародний комітет з аудиторської перевірки (з 2002 року – Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ)) видали Міжнародні стандарти аудиту [46].

Міжнародні стандарти аудиту не стоять на місці, і з кожним роком змінюються, розвиваються, і звичайно, ці зміни не можуть не вплинути на назву та форму остаточного аудиторського документа, що свідчить про розвиток міжнародного законодавства аудиту та прагнення Ради міжнародних стандартів аудиту надання впевненості у врахуванні вимог користувачів аудиторських звітів. Рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998 року були затверджені національні нормативи аудиту, що містили в собі нормативи, які регулювали питання з приводу підготовки аудиторського висновку: ННА 26 «Аудиторський висновок» та ННА 27 «Інша інформація в документах, що стосуються перевіреної аудитором фінансової звітності підприємства» [83].

У 2003 році було видано Міжнародні стандарти аудиту та положення з міжнародної практики аудиту, а у 2007 році – Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, що містять в собі по чотири стандарти з приводу регулювання аудиторського висновку. Вимоги до відповідальності аудитора за формулювання думки, форми та змісту аудиторського звіту, обставин, при яких аудитор надає звіт, включення пояснювальних записок до звіту містять Міжнародні стандарти аудиту 2010 та 2014 року видання, і містять в собі розділ «700-799 Аудиторські висновки та звітність», який представлений п'ятьма стандартами.

Вищенаведене свідчить про те, що аудиторська практика, нормативне (теоретичне) супроводження з приводу аудиторського висновку (думки або звіту) не стоїть на місці і постійно розвивається, модифікується.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

3.1 Вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління власним капіталом

Розвиток економічних відносин ринкової системи в Україні призвела до лібералізації форм і методів бухгалтерського обліку. В результаті цих процесів підприємства мають альтернативу в організації процесу обліку власного капіталу, що відображається в обліковій політиці. Дане питання є важливим для вивчення, адже завдяки достовірному та своєчасному обліку власного капіталу можна буде впевнитися у фінансовій стабільності підприємства.

Одним із пріоритетних завдань бухгалтерського обліку є надійний та повний розгляд та розкриття прав власників у фінансовій звітності. Розмір власного капіталу є важливою економічною категорією, оскільки він вказує на платоспроможність підприємства. Залежно від місцезнаходження на підприємстві власного капіталу особливістю такої складової є невизначеність. Облік власного капіталу потребує подальшого дослідження та є одним із найактуальніших питань обліку. Вивчення проблем та в подальшому вдосконалення бухгалтерського обліку власного капіталу повинно базуватися на чинних нормативно-правових положеннях щодо бухгалтерського обліку власного капіталу, а також на обліку всіх показників, що впливають на його зміни, зокрема П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 15 «Доходи», П(С)БО «Витрати» , П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та інші. З метою вдосконалення обліку власного капіталу позитивно сприяти буде впровадження в роботу підприємства норми міжнародного обліку та звітності. МСФЗ 8 визначає вимоги до класифікації, обліку та розкриття певних статей у звіті про фінансовий результат, щоб усі підприємства подавали цю інформацію на узгодженій основі [21].

Основою діяльності кожного підприємства є юридична згода учасників на мету діяльності та правила розподілу прибутку, економічною та правовою базою яких є власний капітал. Основою власного капіталу є зареєстрований капітал. Зауважимо, що окрім того, в процес діяльності підприємства залучений капітал інших суб'єктів господарювання, тобто він є чужим відносно до засновників.

Цей капітал привертає управління або на основі позик у банків (банківські позики, векселі за товари, роботи та послуги тощо), або на підставі тимчасового користування (до моменту погашення, оплати), створеного в процесі державного капіталу (платіжні зобов'язання). податки, збори та інші обов'язкові платежі, що виникають відповідно до чинного законодавства).

На основі позичання зі сторони, тобто крудити банків, кредиторська заборгованість та інше, або на основі тимчасового користування, до моменту розрахунків або сплати, які є сформовані в процесі діяльності суспільним капіталом (зобов'язання по сплаті податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що виникають згідно з чинним законодавством). Як зазначалось вище, власний капітал є запорукою конкурентоспроможності, ефективності діяльності, фактором стабільності підприємства та його інвестиційної активності.

В сучасному світі існує багато проблем, пов'язаних із формуванням та раціональним використанням власного капіталу. Визначення справедливої вартості активів та зобов'язань є однією з оцінок власного капіталу. Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» за справедливою вартістю на дату балансу відображаються та визначаються придбані покупцем ідентифіковані активи, зобов'язання і непередбачені зобов'язання [65].

Дане П(С)БО також висвітлює визначення справедливої вартості: суми, на яку актив може бути обмінений або оплата зобов'язання погашено між обізнаними, бажаючими сторонами в незалежній операції. Введення "справедливої вартості" у вітчизняні стандарти пов'язане з необхідністю відображати у фінансовій звітності фактичну вартість активів підприємства,

хоча суб'єктивність та неоднозначність цього підходу не дозволяє оцінити вартість підприємства [25].

Наступна оцінка власного капіталу - це визначення ринкової вартості. Слід зазначити, що ця оцінка сьогодні стає дедалі важливішим напрямком розвитку бухгалтерського обліку, але думки вчених щодо можливості застосування цієї концепції в бухгалтерському обліку різняться, наприклад, як пропонується в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість більшості об'єктів ставити їх ринкову вартість [65].

Ціну, за якою ці активи можуть бути продані на ринку за звичайних умов продажу відображає ринкова вартість активів. Отже, сума ринкової вартості активів та гудвілу за вирахуванням зобов'язань показує ринкову вартість власного капіталу підприємства. Гудвіл перекладається як «добре ім'я» і являє собою специфічний нематеріальний актив підприємства, іншими словами оцінка репутації підприємства на ринку [28].

Згідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» складена оцінка власного капіталу за фінансовою звітністю та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності складена оцінка власного капіталу за фінансовою звітністю та представляє собою суму оцінок його складових в грошовому вираженні (zareєстрований капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, неоплачений капітал та нерозподілений прибуток (непокритий збиток)) [8,45].

У 1 розділі пасиву балансу відображені результати такої оцінки та показує не ринкову вартість прав власників, а облікову, адже це залежить від методів оцінки активів та зобов'язань. На рисунку 3.14 зображено види вартості акцій (часток), які використовуються на практиці.

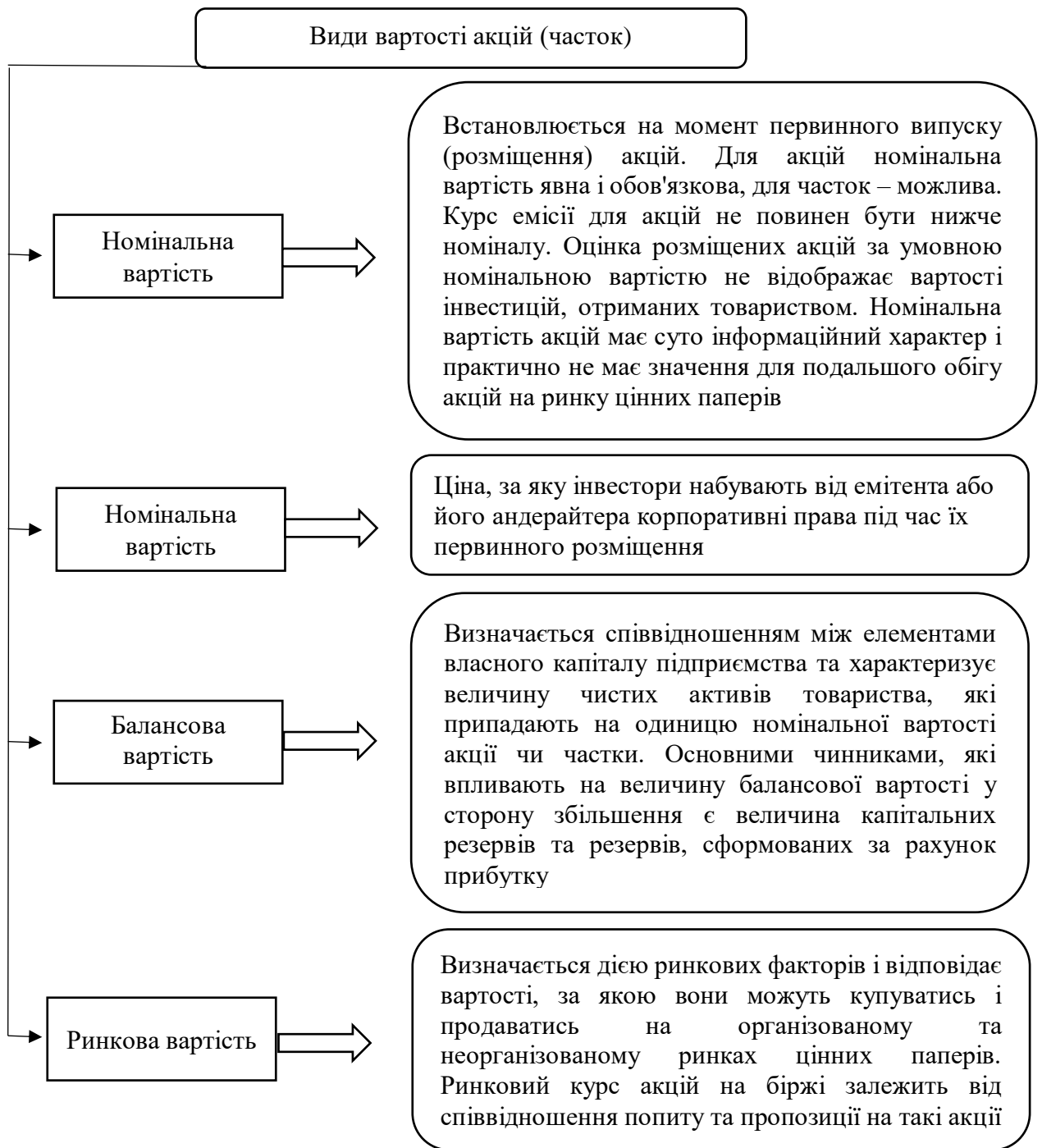


Рис. 3.14 Види вартості акцій (часток)

Джерело: [76].

Для оцінки власного капіталу підприємства однією з основних характеристик є вартість корпоративних прав, які формуються через оцінку акцій товариств та часток для інших господарських суб'єктів. Грошовим документом є акції товариства, який у різні періоди існування має певну

вартість, і те саме стосується акцій засновників підприємства [76].

Таким чином, організація оцінки власного капіталу є важливим кроком в умовах підприємницької діяльності. Альтернативними методами оцінки характеризується облік власного капіталу. Представимо фактори, за якими зумовлене визначення існування різних видів методологічних підходів та оцінок:

1. фазами кругообігу капіталу;
2. організаційно-правовою формою;
3. положеннями правових документів та інтересами різних користувачів облікової інформації.

В сучасних умовах господарювання, коли існують проблеми нестачі фінансових ресурсів, масових ліквідацій та банкрутств підприємств та через високий моральний та фізичний знос обладнання кожен суб'єкт господарювання прагне підвищити рівень ефективності своєї діяльності, але виникає проблема пошуку резервів для оптимізації виробничих процесів та підвищення ефективності. Що стосується резервного капіталу, то він є дуже важливою частиною власного капіталу кожного суб'єкта господарювання, оскільки його розмір у поєднанні з іншими фінансово-економічними показниками впливає на ефективність управління підприємства. Залежно від організаційно-правової форми управління суб'єкта господарювання розробляються нормативно-правовими документами методи створення резервного капіталу. Однак, за винятком бюджетних та банківських установ, останні у своїй фінансово-господарській діяльності покладаються на Закон України «Про товариства з обмеженою відповідальністю та додатковою відповідальністю», Закон України «Про господарські товариства», проте акціонерні товариства все одно повинні відповідати Закону України «Про акціонерні товариства».

Через специфічні особливості галузі постійно змінюється реальним власний капітал сільськогосподарських підприємств. Причиною постійного зростання вартості сільськогосподарських угідь є обмеженість ґрунтових

ресурсів. Недоліки в методології бухгалтерського обліку призводять до спотворення реальної вартості власного капіталу. На фінансовій концепції збереження капіталу базується існуючий метод обліку власного капіталу та згідно з даною концепцією він вважається незмінним, адже активи підприємства мають обліковуватись за їх історичною вартістю [8]. Г. Нікліш (1876-1946) сповідував так звану статичну теорію балансу, він був послідовником відомого швейцарського вченого Й.Ф. Шера (1846-1924). Аналітичне розуміння цієї проблеми дає підстави вважати, що теорія динамічної рівноваги Е. Шмаленбаха (1873-1955), є більш адекватною фінансовою концепцією для підтримки власного капіталу в сучасних умовах аграрних підприємств, тому що це дає можливість на різних фазах кругообігу відображати рух капіталу та його зміни [8].

Зрештою, власний капітал не є вічним, а змінюється динамічно під впливом кількох факторів. Перш за все, слід зазначити, що в ринкових умовах «вартість» кожного товариства змінюється, адже всі активи, загальна персоналізація яких дозволена - статутний або пайовий капітал, є таким же товаром, як і будь-який інший.

Оскільки вони складаються з однакових предметів та інструментів, які призначені для продажу. На основі закону попиту та пропозиції формуються ціни на продукцію, товари, роботи та послуги, неминуче спричиняє динамічні зміни вартості активів підприємств, в даному випадку врівноважуючи пропозицію відносно їх загальної вартості загалом, оскільки в іншому випадку ринкова рівновага не може бути досягнута.

Її абстрактну модель можна представити як наявність усіх без винятку активів, в незалежності від того, чи перебувають вони на складах чи в експлуатації - з одного боку, а з іншого - загального платоспроможного попиту на них. Отже, у зв'язку з тим, що ціна активів за ринкових умов не може бути постійною, вона обов'язково змінює їх загальну вартість, тобто статутний або пайовий капітал. Однак за існуючим методом бухгалтерського обліку реальна вартість активу не відома, оскільки коригування оцінки не проводиться

відповідно до ринкових умов.

На ТОВ «Агрофірма Забарська» з метою забезпечення відображень реальних змін власного капіталу потрібно проводити коригуючі записи за першим або другим рахунком. У той же час створення власного капіталу підприємства не пов'язане з його фактичним оборотом. Наприклад, з огляду на його природу з точки зору класичної економічної теорії, тлумачення: «Капітал - це вартість, яка приносить додаткову вартість» означає тісний взаємозв'язок створення між сумою першого та масою прибутку, отриманого сільськогосподарським господарством. На практиці така залежність зазвичай спостерігається не лише від фермерських господарств з невеликим обсягом прибутку на рік, а й від тих, де він досить великий, і за умови, що більшість із них використовується для фінансування капітальних вкладень, тобто. збільшення капіталу [29].

На нашу думку, будь-які зміни власного капіталу підприємства, що досліджується, повинні бути адекватно відображені у відповідних рахунках, тобто на рахунках 40 «Статутний капітал» або 42 «Додатковий капітал» - незважаючи на додаткові витрати, пов'язані з редагуванням основних документів. Зафіксований в установчих документах статутний капітал є основою власного капіталу підприємства. Це впливає на організацію аналітичного обліку, побудова якого повинна базуватися на конкретних функціях, що виконуються статутним капіталом, і визначати необхідність його створення. Законодавством передбачено, що підприємства будь-якої форми власності мають обов'язково створювати статутний капітал, а розмір – для господарських товариств. Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку забезпечило реформування системи бухгалтерського обліку і вдосконалення форм та змісту фінансових звітів [72].

З метою підвищення ефективності інформаційного забезпечення користувачів звітності з приводу руху наявності власного капіталу необхідне вдосконалення порядку відображення статутного капіталу в балансі підприємства за допомогою введення замість статті «Статутний капітал»

додаткових статей – «Оплачений статутний капітал» і «Оголошений (зареєстрований) статутний капітал» та внесення змін у структуру статей розділу I пасиву балансу. Зростання інвестицій у діяльності вітчизняних підприємств вимагає більше інформації, ніж фінансова звітність і таку потребу можна задовольнити шляхом розробки внутрішньої звітності. З метою вдосконалення підготовки інформації про створені зміни у власному капіталі, на нашу думку необхідний набір форм внутрішньої звітності, які повністю розкривають облікові аспекти створення, використання та руху власного капіталу сільськогосподарських підприємств: Звіт про фінансові результати та структуру власного капіталу містить в собі інформацію про джерела власного капіталу, їх поповнення та фінансові результати за звітний період, а Звіт про джерела формування майна підприємств носить в собі інформацію про активи та пасиви компанії і такі звіти узагальнюють всю облікову інформацію у відповідних аналітичних розрізах [7].

Отже, виходячи з компонентів власного капіталу, доцільно використовувати форми первинних документів для повної та розширеної підтримки інформації про бухгалтерський облік власного капіталу (рис. 3.2).



Рис. 3.2 Типові форми внутрішніх первинних документів з обліку

складових власного капіталу

Запропоновані форми первинних документів повинні бути підготовлені відповідно до загальних вимог документації на підприємстві та згідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Впровадження комп'ютерних технологій є одним з основних напрямків вдосконалення бухгалтерського обліку та засобом отримання точної, своєчасної та оперативної інформації про власний капітал.

Вдосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку потребує у збільшенню обсягу інформації про економічну діяльність, збільшенню вимог до бухгалтерії та розвиток інформаційних технологій. До впровадження нових форм документування та звітності, які базуються на засадах поточного та стратегічного планування спонукає розвиток сучасних інформаційних технологій у галузі обробки інформації. Запропоновані форми щодо основних елементів власного капіталу доцільно використовувати в програмних засобах для автоматизації бухгалтерської роботи. Це дозволить створити уніфіковану базу даних корпоративного управління із залученням фахівців різних галузей, спростивши обробку та використання бухгалтерської інформації. За результатами дослідження, доцільно поєднувати в процесі автоматизації системи управління капіталом нове програмне забезпечення, що використовується підприємством в бухгалтерському обліку, поєднувати існуючі бухгалтерські бази даних про власний капітал в одну інформаційну базу даних. Для цього найкраще підходять пропоновані пакети прикладних програм, які виконують собою завдання операцій руху власного капіталу в обліку, формування додаткового та резервного капіталу та розподілу і використання чистого прибутку [22].

Однією з надзвичайно важливих здатностей кваліфікованих бухгалтерів є навички організовувати роботу обліку власного капіталу та бухгалтерії з залученням сучасних інформаційних технологій. Функції бухгалтера включають відповідальність за впровадження комп'ютерної інформаційної системи товариства, її оновлення, забезпечення її постійного розвитку та

адаптації до специфіки діяльності підприємства [72].

З огляду на вичерпний перелік повноважень наглядовій раді можна довірити рішення щодо вибору суб'єкта формування облікової політики товариства.

У методологічній частині облікової політики необхідно зазначити наступне: порядок виникнення та зміни складових власного капіталу, порядок випуску, перепродажу та анулювання акцій, можливі джерела їх походження, напрями розподілу прибутку тощо. На створення майже кожного з положень методичної складової облікової політики підприємства, включаючи власний капітал, впливає кілька факторів, які об'єднуються у відповідні групи:

1) організація діяльності підприємства, тобто - форма власності, вид діяльності, організаційна структура та обсяг господарської діяльності;

2) бухгалтерський облік на підприємстві, його організація та ведення, наприклад форми організації та ведення бухгалтерського обліку;

3) рівень автоматизації бухгалтерського обліку або рівень ручної обробки даних з використанням інформаційних та комп'ютерних технологій;

4) стан інформаційної безпеки;

5) рівень кваліфікації працівників;

6) кількість засновників;

7) зовнішні фактори – нормативне регулювання обліку, податкова система тощо [15].

Джерела фінансування діяльності товариства залежать від форми власності та порядку розподілу прибутків та ризиків та має вирішальний вплив на порядок обліку операцій власного капіталу, завдяки організації обліку та його ведення на державних, колективних та приватних підприємствах. Зміст та основні деталі аналітичних частин рахунку власного капіталу слід розробляти з урахуванням обсягу, виду, галузі та організаційної структури підприємства. Таким чином, обсяг господарської діяльності визначає середньооблікову чисельність працівників, кількість структурних підрозділів та матеріально-відповідальних осіб по кожному з них, що безпосередньо впливає на створення аналітичного обліку [15].

Вибір та обґрунтування складових власного капіталу визначає галузь підприємства та визначає напрямок розподілу прибутку, особливості створення фонду та інше. На відносини бухгалтерів із працівниками інших підрозділів підприємства впливає організаційна структура, вона визначає структуру облікового апарату та розподіл відповідальності між працівниками, відповідальними за окремі аналітичні галузі бухгалтерського обліку. Автоматизація бухгалтерської роботи відіграє важливу роль в оптимізації процесу обробки інформації про стан та зміни в структурі власного капіталу з метою складання управлінської, статистичної та податкової звітності. Рівень комп'ютерної обробки господарських операцій, який пов'язаний зі створенням та використанням власного капіталу, безпосередньо залежить від кількості засновників, в аналітичних розділах яких формується вся система обліку цих операцій у підприємствах [16].

Рівень кваліфікації адміністративного персоналу та облікових працівників, матеріальна зацікавленість в ефективності роботи та відповідальності за виконання своїх службових обов'язків є досить важливим фактором у діяльності підприємства. Зовнішні фактори по відношенню до підприємства мають значний вплив на товариство, такі як: економічні, наприклад рівень інфляції, розвиток інфраструктури ринку, податкова система, сприятливе інвестиційне середовище; політичні фактори; соціальні; географічні та інші.

Під впливом вищезгаданих факторів відбувається організація та забезпечується методичне здійснення бухгалтерського обліку загалом, та окремо власного капіталу підприємства зокрема. Необхідно враховувати низку факторів, уважно аналізувати усі параметри перед тим, як приступати до створення облікової політики підприємства щодо власного капіталу. Тільки систематичний аналіз всієї сукупності факторів допоможе створити найкращий варіант облікової політики щодо власного капіталу з урахуванням особливостей діяльності певного підприємства [24].

Технічний аспект, окрім методичної та організаційної складової

облікової політики власного капіталу є не менш важливим, та він має включати в себе такі складові:

- 1) робочий план рахунків з необхідними аналітичними частинами складових власного капіталу;
- 2) форми первинних бухгалтерських документів власного капіталу та розрахунків з акціонерами та графіки документообігу;
- 3) облікові реєстри, технологія обробки бухгалтерської інформації;
- 4) склад, порядок та строки подання внутрішньої звітності;
- 5) порядок проведення інвентаризації власного капіталу тощо.

Підприємство може самостійно затверджувати додаткову систему рахунків та реєстрів аналітичного обліку згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [68].

Одним із елементів облікової політики є робочий план рахунків і він затверджується як додаток до Наказу про облікову політику. Отже, цей документ безпосередньо відноситься до документів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку на підприємстві.

Існує дві групи документів для обліку операцій з власним капіталом, які ми відібрали залежно від їх впливу на активи та зобов'язання підприємства і відобразили в рис. 3.3.

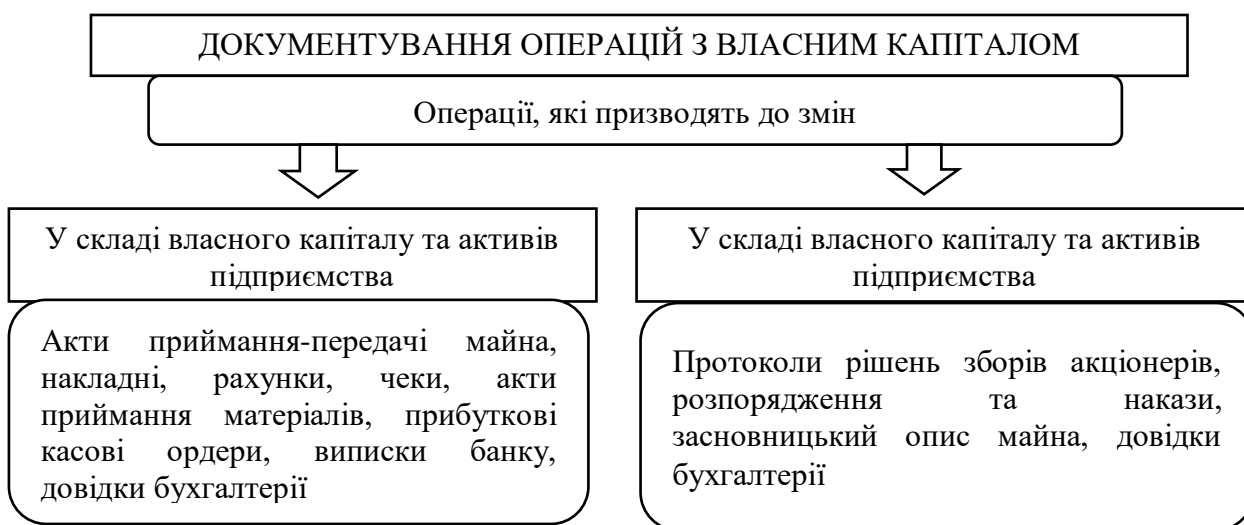


Рис. 3.3 Документальне забезпечення операцій з власним капіталом

Джерело: сформовано автором

На ТОВ «Агрофірма Забарська» з метою забезпечення обліку власного капіталу, з точки зору комп'ютерних технологій має включати:

1. Центральний комп'ютер (сервер), база даних якого має збирати всю поточну інформацію про операції на підприємстві;
2. Автоматизоване робоче місце для директора, бухгалтерів та інших працівників;
3. Автоматизоване робоче місце касира, яке забезпечене касовим апаратом, який підключений до центрального сервера.

Для обліку та аналізу власного капіталу на ТОВ «Агрофірма Забарська» використовують програму Медок, Microsoft Excel та спеціальні програми для роботи з банками.

Існує два підходи до класифікації програмного забезпечення для обліку власного капіталу - використання розширеної (багатофакторної) та інтегрованої класифікації.

Розширена класифікація базується на багатьох різних характеристиках, серед яких є ступінь охоплення завданнями бухгалтерського обліку власного капіталу, концепція побудови інформаційної моделі обліку власного капіталу, спосіб побудови програмної системи та можливість розширення основних функцій бухгалтерського обліку тощо.

Відмінності в концепціях побудови програмного забезпечення для комп'ютерної системи бухгалтерського обліку визначають три основні властивості, а саме:

1. концепцію побудови інформаційної моделі бухгалтерського обліку власного капіталу;
2. метод побудови програмної системи та можливість розширення складу її основних бухгалтерських функцій.

Інтегральна класифікація, на відміну від розгорнутої, одночасно об'єднує програмне забезпечення комп'ютеризованої системи обліку власного капіталу у деякі функціональні ознаки. Найбільш поширеними є дві класифікації програмного забезпечення комп'ютерної системи обліку

власного капіталу.

На розмірі суб'єкта господарювання базується перша інтегрована класифікація. За такою ознакою комп'ютеризована система бухгалтерського обліку поділяється на системи, які призначені для малих, середніх та великих підприємств, але і така класифікація має два основні недоліки. Перша, це те, що замість класифікації систем автоматизації бухгалтерського обліку за певними споживчими характеристиками та принципами побудови розглядається класифікація підприємств як споживачів програмних продуктів. Класифікація програм фактично замінена класифікацією їх користувачів. По-друге, сама ідея розміру підприємства занадто розмита, щоб бути єдиним критерієм віднесення систем до певного класу.

В середині 90-х років широко розповсюджена була друга інтегрована класифікація програмного забезпечення КСБО, що мала в собі декілька критеріїв:

1. Функціональність системи та сфери застосування;
2. Принципи проектування системи;
3. Особливості адаптації користувача;
4. Функції технічної підтримки та особливості супроводу.

З даних позицій системи автоматизації обліку власного капіталу поділяються на такі класи:

1. міні-бухгалтерія;
2. інструментальна система бухгалтерського обліку;
3. інструментальна система (бухгалтер);
4. бухгалтерський комплекс;
5. обліковий комплекс;
6. бухгалтерський комплекс;
7. бухгалтерський комплекс інформаційної системи управління підприємством;
8. індивідуальні системи автоматизації бухгалтерського обліку;
9. окремі галузі бухгалтерського обліку.

На ТОВ «Агрофірма Забарська» моделлю алгоритмів бухгалтерських процедур комп'ютерної обробки інформації про наявність та рух запасів, за результатами розгляду вищезазначених підходів до автоматизації обліку власного капіталу зображено на рис. 3.4



Рисунок 3.3. Модель облікових процедур автоматизованої обробки інформації про наявність і рух власного капіталу підприємства

Джерело: сформовано автором

За допомогою даних методів на ТОВ «Агрофірма Забарська» може суттєво підвищитись продуктивність роботи у сфері обліку власного капіталу,

за умови впровадження запропонованої моделі на практиці, що автоматизує робочі місця працівників бухгалтерії на підприємстві.

Таким чином, можна зробити висновок, що розвиток ринкових відносин, активізація підприємств та його високий ризик вимагають формування ефективного механізму для покриття можливих негативних наслідків створення власного капіталу у всіх сільськогосподарських формуваннях.

В обліку власного капіталу основними шляхами вдосконалення у сільськогосподарських підприємствах є:

1. вдосконалення форм первинної документації;
2. вдосконалення форм звітності;
3. вдосконалення аналітичного та синтетичного обліку складових власного капіталу;
4. вдосконалення існуючого методологічного забезпечення обліку капіталу;
5. застосування набору форм внутрішньої звітності, які повністю розкривають бухгалтерські аспекти формування, використання та руху власного капіталу підприємства;
6. впровадження сучасних комп'ютерних технологій для забезпечення обліку власного капіталу в товаристві.

Велике значення для сільськогосподарських підприємств має організація обліку власного капіталу. Важливе значення має ефективність управління поточною господарською діяльністю підприємства та від вміло організованої бухгалтерії на перспективу підприємства.

3.2 Шляхи вдосконалення формування внутрішнього аудиту та обліку власного капіталу сільськогосподарського підприємства

Від бухгалтерського обліку власного капіталу значною мірою залежить ефективність діяльності підприємства, адже він сприяє наданню своєчасної об'єктивної інформації щодо внутрішніх резервів, покращення використання активів та економії матеріальних і трудових ресурсів. Розробка та

затвердження розміру та структури власного і позикового капіталу є важливим елементом організації бухгалтерського обліку, оскільки це є важливий інструмент управління підприємством, який є одним із вирішальних факторів, що впливають на ефективність господарства. Одним із пріоритетних завдань бухгалтерського обліку є надійний і повний розгляд та розкриття прав власників у фінансовій звітності. На платоспроможність підприємства вказує також розмір власного капіталу, адже це є важливою економічною категорією. Характерною особливістю цієї категорії є невизначеність власного капіталу з точки зору його розташування в підприємстві, тому облік власного капіталу є дуже важливим і потребує подальшого вдосконалення. Показник рівня власного капіталу будь-якого економічного суб'єкта є основним інформативним показником. Формування процесу бухгалтерського обліку власного капіталу є відносно складним процесом, який в свою чергу залежить від структури власного капіталу і включає питання облікової політики, організаційні характеристики товариств та інформаційне забезпечення емітентів цінних паперів, що є безпосередньо основою обліку власного капіталу [15].

Від організаційно-правової форми та вимог чинного законодавства країни з приводу мінімального розміру статутного, резервного та іншого капіталу підприємства залежить облік власного капіталу.

Цивільний та Господарський кодекси України та основні законодавчі акти, які регулюють такі положення визначають мінімальні вимоги з приводу створення статутного та резервного капіталу підприємства.

Власний капітал, як об'єкт контролю вивчались багатьма вченими, але в його роботі контроль розуміється як функція управління в цілому, контроль над капіталом, контроль над економічним потенціалом підприємства, а не безпосередньо власний капітал. Такі автори, як І. Р. Поліщук [64] та М. О. Белоусов [4] розглядали лише з приводу статутного капіталу підприємства контрольні процедури. Внутрішній контроль, який є однією з функцій управління, слід розуміти як процес перевірки дотримання нормативних актів,

установчих документів підприємства та рішень її керівних органів, створення та зміни всіх складових власного капіталу. Як зазначає Н.Г. Виговська [18], слід зважати під час створення системи внутрішнього контролю, на забезпечення роботи підприємства в інтересах власників, які надають основну частину ресурсів в його розпорядження – це є головне завдання корпоративного управління.

Тому контроль за станом власного капіталу повинен здійснюватися безперервно, на всіх етапах діяльності компанії:

1. на попередньому етапі - у формі підготовки та затвердження необхідних документів (статутів, положень та інших внутрішніх положень); створення працівників органів виконавчої влади, ревізійної комісії, аудитора; визначення повноважень загальних зборів засновників; визначення порядку розподілу прибутку; призначення керівника підприємства; встановлення обмежень щодо розпорядження майном без згоди власника та розпорядження про реорганізацію та ліквідацію компанії;

2. на поточному етапі - контролювати надходження та використання коштів, фінансову дисципліну, поточну звітність тощо;

3. наступний контроль включає контроль річного звіту про виробничу та фінансово-господарську діяльність, оцінку їх результатів та визначення можливих резервів для збільшення та оптимізації структури власного капіталу [18].

Внутрішній контроль складається із здійснення різних операцій з метою отримання набору проміжних та кінцевих показників, придатних для оцінки результативності та прийняття ефективних управлінських рішень. Процедuru формує сукупність контрольних операцій. Кілька процедур утворюють фазу технологічного контролю, а фази в свою чергу - процесу контролю. В організації процесу контролю виділяють три фази:

1. підготовка даних до контролю;
2. перевірка даних;
3. узагальнення результатів контролю.

Отже, впорядкування щодо контрольних операцій повинно виконуватися для того, щоб здійснити всі стадії процесу контролю [75].

Необхідність постійного внутрішнього контролю за операціями з акціями зумовлена потребами власників бізнесу та керівництва в об'єктивній інформації про його поточний стан, резерви зростання, абсолютний розмір, структуру, надійність бухгалтерських операцій та звітування про показники та ризики, що виникають у господарській діяльності і т.д [19].

Формуюючи систему внутрішнього контролю власного капіталу на підприємстві, необхідно чітко визначити його цілі та джерела інформації, визначити об'єкти, суб'єкти господарювання та процедури контролю. На думку Б. Ф. Усача, основними завданнями контролю над власним капіталом є контроль:

1. правильність створення та використання (вилучення) власного капіталу;
2. відповідність розміру статутного капіталу, викладеного в документах, що його відображають;
3. правильність обліку внесків до статутного капіталу та обчислення дивідендів тощо [81].

Є. В. Мних сформулював дещо ширший спектр завдань у процесі контролю власного капіталу. Сюди входить: Визначення справжнього стану суб'єкта на той момент: оцінка економічного потенціалу підприємства, фінансового стану, фінансових ризиків з метою виявлення симптомів потенційного банкрутства та запобігання факторам, що призводять до нього. Контроль за складом та структурою джерел фінансування (власного капіталу) стратегічних напрямків розвитку товариства, обсягу та видів її діяльності. Контроль операцій, спрямованих на створення грошових ресурсів: перевірка відповідності кожної операції чинному законодавству України, оцінка її доцільності та обґрунтованості. Контроль оптимізації структури витрат капіталу з урахуванням потреб підприємства у створенні інших джерел фінансування: контроль обґрунтованості абсолютної суми та суми витрат на

залучення та обслуговування кожного наявного джерела фінансування. Контроль надходжень і витрат за рахунок збільшення та використання капіталу підприємства в цілому та для окремих операцій. Організація моніторингу показників фінансової стійкості, платоспроможності та рентабельності власного капіталу з метою мінімізації фінансових ризиків та запобігання банкрутству. Забезпечення виконання управлінських рішень, пов'язаних зі створенням, розміщенням та використанням капіталу, своєчасне усунення відхилень у виконанні цих рішень, запобігання кризам та банкрутствам [49].

Джерела інформації та документації повинні використовуватися в процедурах контролю за операціями з власним капіталом. Серед інформаційних джерел проведення контролю виокремлюють прогностичні та планові завдання і, звичайно, чинне законодавство, зокрема:

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
2. Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
3. П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»;
4. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»;
5. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»;
6. П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»;
7. П(С)БО 15 «Дохід»;
8. П(С)БО 16 «Витрати»;
9. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»;
10. Закон України «Про господарські товариства»;
11. Закон України «Про акціонерні товариства», Наказ про облікову політику підприємства тощо.

У різних країнах світу операції з власним капіталом мають багато різних

факторів, наприклад починаючи від історичної точки зору і закінчуючи домінуючою формою комерційної власності в конкретній країні.

Система регулювання бухгалтерського обліку аудиту операцій з власним капіталом містить низку нормативно-правових актів, включаючи закони та інші нормативні акти, що регулюють організацію та проведення аудиту, а також процедуру, яка враховує рух статутного капіталу в бухгалтерському обліку [42].

Аудит в Україні вже пройшов певний етап розвитку і вимагає суттєвого перегляду спрямованості на формування аудиту, поточних проблем незабезпечення існуючих засобів регулювання (закони та нормативні акти, системи внутрішньої стандартизації) належної якості аудиту. За умов обмеженої креативної діяльності, конкретизації вимог до методики аудиту та узагальнення результатів можна покращити ситуацію. На сьогоднішній день рідко можна зустріти розповсюдження практики розробки системи внутрішньої стандартизації, але це могло б позитивно відзначитись на якості аудиту. Прояв методологічних проблем сутності, функцій і оцінки, методики обліку та відображення у звітності власного капіталу посилює сучасне бізнес-середовище. Умови для ефективної діяльності підприємства створює забезпечення належної організації обліку руху власного капіталу, у зв'язку з перетворенням відносин власності та законодавчими змінами [20].

Створення статутного капіталу як процес мобілізації ресурсів створює об'єктивну потребу в оцінці внесків засновників. Вимоги чинного законодавства не передбачають визначення справедливої вартості активів. Згідно з результатами дослідження, процедура оцінки активів, яка є внеском до статутного капіталу, базується на вимогах чинного законодавства та дозволяє використовувати методи оцінки справедливої вартості (дохідний, порівняльний, витратний) з урахуванням положень Міжнародних стандартів фінансової звітності. З допомогою дослідження впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на організацію обліку руху власного капіталу виявлено, що визначальним елементом в організації системи бухгалтерського обліку є

максимальна аналітична інформація про розмір, структуру та динаміку статутного капіталу з точки зору конкретних власників прав підприємства. Для вдосконалення процесу бухгалтерського обліку та контролю необхідно розробити внутрішній пакет звітності про операції зі статутним капіталом, який враховує зростаючі потреби користувачів. Використання такої звітності є основою для задоволення потреб управлінських рішень підприємства [63].

В першу чергу, структура капіталу економічного суб'єкта за джерелами його формування є предметом аудиту в першу чергу. На основі внесків власників у вигляді грошових коштів, активів, нематеріальних активів у розмірах, зазначених в установчих документах, сформований власний капітал, на підставі цього проводять аудит власного капіталу [59].

Вдосконалення форм первинної документації, форм звітності, вдосконалення аналітичного та синтетичного обліку складових власного капіталу, покращення існуючого забезпечення капіталу, пропозиції в наказі про облікову політику з приводу зазначення оптимального співвідношення між статутним та резервним капіталом та порядок розподілу майна, у випадку, коли учасники виходять є основними шляхами вдосконалення проведення аудиту власного капіталу [76]. Пропонуємо запровадити для вдосконалення обліку власного капіталу у виробничий процес внутрішній документ – акт вилучених часток власного капіталу (табл 3.1).

Таблиця 3.1

**Робочий документ для проведення аудиту власного капіталу
підприємства**

№	Первинний документ, обліковий реєстр				Зміст порушення	Характер порушення	Нормативний документ, який порушено	Суттєвість порушення
	Найменування	№	Дата	Сума				
1								
2								
3								
...								

Даний запропонований документ у табл. 3.1 дає можливість

структурувати рух орендованих підприємствами паїв, також правильне відображення собівартості, номінальної вартості і чітко відображена кількість паїв. Важливим фактором є те, щоб капітал товариства трактувався як пасив, а не як актив, що підтверджує рівняння балансу (модель бухгалтерського обліку), тобто активи дорівнюють сумі власного капіталу та зобов'язань.

Отже, власний капітал підприємства визначається як різниця між його активами та пасивами [12].

Аналізуючи систему бухгалтерського обліку та аудиту більшість фермерських господарств не використовують незалежні аудиторські послуги у своїй роботі, тому питання завершення, консолідації відокремлення власності практично не вирішується. На рис. 3.5 зобразимо створення складу комісії з питань завершення та розмежування власності.



Рис. 3.5 Склад комісії з питань завершення, розмежування та закріплення власності сільськогосподарських підприємств

Рішення комісії може бути правомірними у випадку, коли в її роботи бере участь як мінімум 2-3 члена, і в обов'язковому порядку мають бути присутні голова та заступник. На першому засіданні комісія затверджує функціональні обов'язки всіх членів. Рішення приймаються більшістю голосів, а у випадку розподілу голосів, голова комісії дає свій вирішальний

вердикт. Обов'язково всі рішення мають бути закріплені протоколом, і для ведення таких протоколів товариство має видати секретарю пронумеровану та прошнуровану книгу. На останній сторінці книги вказується прописом кількість листків та все завіряється підписами голови товариства і голови та секретаря комісії, всі підписи завіряються печаткою товариства. Секретар веде протокол кожного засідання і всі члени комісії, які брали участь у роботі мають обов'язково там підписатись в основі з головою комісії. Перші примірники відомостей інших документів подає комісія на затвердження загальних зборів пайовиків. Після такого затвердження відомості у бухгалтерію підприємства мають надходити інші документи задля ведення бухгалтерського обліку та складання звітностей (фінансова та статистична). Інші примірники відомостей, інших документів мають залишатись у справах комісії. Така робота комісії може бути закінченою тоді, коли відбуваються наступні дії:

1. затвердження всіх відомостей та інших документів, що вимагають затвердження загальних зборів;
2. введення даних у майнові сертифікати про розмір частки пайовиків в активах споживчого підприємства та видача їх пайовикам;
3. передача до архіву товариства книги протоколів та інших примірників всіх відомостей та інших документів;
4. прийняття правлінням товариства постанови про закінчення роботи комісії [76].

Основним завданням комісії є контроль за правильністю створення та розподілу власного капіталу. Головний бухгалтер, як заступник голови комісії та економіст могли б виконувати дані завдання, вони аналізували би фінансове становище товариства та як гарантію фінансової стабільності, ефективного використання капіталу, що в свою чергу, може призвести до змін, що може дати результат до подальшого покращення ситуації підприємства. Коли це є необхідним, потрібно збирати комісію, яка прийме рішення з приводу його покращення та оптимізує структуру для збільшення чи зменшення статей

власного капіталу. Отже, запропонована комісією система впровадження для завершення розмежування та закріплення власності фермерських господарств, буде вирішувати всі проблеми власного капіталу, які виникають, і не дозволить виникнути їм фінансово нестабільними та неплатоспроможними.

З метою якісного ведення обліку власного капіталу доцільно буде впровадити систему внутрішнього аудиту на підприємстві. За результатами вивчення первинних документів та процедур аудиту внутрішній аудитор проводить аналіз за такими напрямками:

1. аналіз складу та структури власного капіталу суб'єкта господарювання;
2. оцінка ефективності використання власного капіталу;
3. виявлення факторів, що впливають на зміну величини власного капіталу;
4. аналіз рентабельності капіталу, зокрема власного [60].

На основі проведених процедур виявлені помилки та факти шахрайства слід згрупувати для визначення їх суттєвості (з урахуванням сукупного ефекту) та підготовки остаточної аудиторської документації. Всі ці порушення необхідно згрупувати в робочому документі. За результатами перевірки аудитор готує інформацію про перевірку для включення до Звіту клієнта, а також для висновку аудитора. У випадку, коли перевіряючий не знайшов порушення або знайшов не суттєві, які в свою чергу не мають впливу на законність функціонування та не завдають шкоди державі, підприємству або власникам, то такі факти перевірки фіксуються в аналітичній частині аудиторського висновку. У такому випадку аудитор має право запропонувати видання підтвердженого позитивного внеску, але в такому разі позитивний висновок від аудитора не буде. Тому ми наголошуємо, що головною складовою успішного функціонування підприємства є оптимізація обліку та аудиту власного капіталу, максимізуючи при цьому її прибуток та усуваючи зайві статті витрат у процесі розподілу часток дивідендів між учасниками [20].

Активізація діяльності сільськогосподарських товариств, розвиток

ринкових відносин та високий ризик вимагають створення ефективного механізму для покриття можливих негативних наслідків у спосіб створення власного капіталу у всіх сільськогосподарських формуваннях, незалежно від організаційно-правових форм господарювання та власності. На основі результатів аналізу підходів вчених було встановлено, що не існує єдиного визначення поняття «власний капітал» через його різні функції. Наявність різних інтересів з приводу власного капіталу в суб'єктах економічних відносин, тобто власників, працівників підприємства, кредиторів чи держави визначають різні функції на підприємстві. Пропонується запровадити реєстр заборгованості з виплати дивідендів. Отже, виходячи з цього сума власного капіталу представляє собою загальну вартість засобів, які були отримані від засновників у різних формах, з повною передачею права власності підприємству або які є залишеними засновниками в товаристві, отриманими в процесі господарської діяльності (або в результаті власної діяльності, або безоплатно отриманих) [59].

Аудит власного капіталу є однією з найважливіших частин аудиту, тому що власний капітал є запорукою стабільної роботи товариства, а точність його обліку суттєво відображає майнові відносини власників.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В даній дипломній роботі показано теоретичне узагальнення та рекомендовано вирішення науково-практичної проблеми, яке полягає у покращенні теоретичного та методичних підходів і розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аудиту власного капіталу підприємств. За результатами дослідження були зроблені наступні висновки:

1. На основі критичної оцінки змісту спеціальної економічної літератури розкривається економічна сутність «власного капіталу» а також пропонується особисте бачення цього поняття. Власний капітал - це загальна вартість чистих активів (активи мінус пасиви), яка відображає права та інтереси власників і складається з вкладеного, накопиченого та потенційного капіталу. На основі аналізу роботи вчених, а також узагальнюючи наукові думки, можна сформулювати інше визначення, що характеризує економічне забезпечення категорії «власний капітал»: власний капітал - це загальна вартість ресурсів товариства у власності, при використанні прибутку. Це тлумачення розкриває сутність та призначення власного капіталу у фінансово-господарській діяльності підприємств;

2. Отже, у наведеному вище визначенні є такі характеристики власного капіталу: це кошти, що належать власникам або засновникам; ці кошти вкладаються в підприємство з ціллю досягнення рентабельності вкладеного капіталу; вони інвестуються у створення активів підприємства, вказуючи на принцип балансу активів та пасивів як джерел створення та напрямків використання капіталу; представляють різницю між загальним капіталом та його зобов'язаннями.

3. Під різким впливом змін у потребах корпоративного управління класифікація власного капіталу постійно змінюється, що пов'язане із введенням нових критеріїв. Економічно обгрунтована класифікація власного капіталу є важливою складовою успішної облікової організації, оскільки вона впливає на здатність своєчасно і точно керувати власним капіталом, а також

на здатність швидко аналізувати та прогнозувати, а в кінцевому рахунку - на надійність управлінських рішень;

4. На підставі результатів дослідження функцій власного капіталу було встановлено, що вітчизняні та зарубіжні вчені виділяють такі основні функції: гарантія; довгострокове фінансування; розподіл доходів та активів; суттєвий; незалежність влади; кредитоспроможний; фінансування ризиків; заздалегідь оцінені збитки; регулятивна; організаційний; довгострокові позики; захисний; управління та контроль;

5. У зв'язку з різними підходами вчених до структури та класифікації власного капіталу та з урахуванням міжнародної практики бухгалтерського обліку, ми пропонуємо загальну класифікацію його складових, що включає:

- інвестований (вкладений) капітал, у тому числі: зареєстрований (статутний та обов'язковий пайовий) капітал; коригуючий капітал (неопачений та вилучений капітал); додатково вкладений капітал (капітал, вкладений власниками (засновниками, учасниками) вище зареєстрованої суми; додатковий пайовий капітал);

- набутий капітал, що містить в собі: додатково набутий капітал (капітал, створений за рахунок безоплатно отриманих активів; капітал, створений за рахунок переоцінки активів; додатковий капітал); реінвестований капітал (нерозподілений прибуток (непокріті збитки) та резервний капітал);

6. До переліку власного капіталу за міжнародними стандартами входять: кошти, вкладені акціонерами (зареєстрований капітал або статутний капітал); нерозподілений прибуток; резерви, що містять в собі розподіл нерозподіленого прибутку.

7. Організація обліку формування та змін власного капіталу повинна містити в собі:

- оптимальний підхід до вибору методів обліку власного капіталу з урахуванням особливостей організаційно-правових форм підприємств;

- підготовка внутрішньої звітності за показниками капіталу з точки зору встановлення вимог до методики його підготовки з метою ефективного

надання інформації для прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень на основі різних відомостей для ефективного управління фінансовим становищем підприємства;

- створення облікової політики на основі оцінки ефективності використання власного капіталу методом визначення сфер його реалізації з урахуванням впливу організаційно-правових форм підприємства та дивідендної політики;

- механізм генерації аналітичної інформації про компоненти власного капіталу для задоволення питань адміністративного персоналу та зацікавлених сторін;

- достовірність та своєчасність інформації про зміни власного капіталу товариства для ефективного управління джерелами фінансування активів, її раціонального використання та відповідності статутним вимогам;

8. Відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке було затверджене Міністерством фінансів України 07.02.2013 № 73, власний капітал - це частина активів підприємства, яка залишається після вирахування її зобов'язань. Сума власного капіталу суб'єкта господарювання відображається у першому розділі пасиву балансу, а джерела його формування у звіті про власний капітал. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, власний капітал містить в собі зареєстрований, додатковий, резервний, несплачений та вилучений капітал, капітал у дооцінках, нерозподілений прибуток (непокритий збиток);

9. Для обліку статутного та пайового капіталу, капіталу у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) у плані рахунків передбачено рахунки класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»;

10. Метою аудиту власного капіталу є висловлення незалежної думки аудитора щодо надійності відображення в обліку операцій з власним капіталом згідно до чинного законодавства та законності відображення

інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;

11. Письмове оформлення результатів аудиту - одне з найважливіших його завдань. Дослідження показують, що своєчасна та якісна підготовка аудиторських документів є необхідною умовою успішного та ефективного аудиту.

12. Одним із способів вдосконалення обліку власного капіталу підприємства є раціональна її організація. Ми пропонували запровадити в підприємстві набір внутрішньої документації, який би полегшив контроль руху власного капіталу, обробку інформації, краще візуальне сприйняття інформації. Для покращення підготовки інформації про створений власний капітал та зміни в ньому, на нашу думку, потрібен набір форм первинних документів, які повністю розкривають бухгалтерський аспект створення, використання та руху власного капіталу підприємства. Також пропонується застосовувати форми внутрішньої звітності, які міститимуть більш широкі дані та дозволять досліджуваному підприємству розрахувати більшу кількість показників порівняно з регульованою фінансовою звітністю. Одним із способів вдосконалення бухгалтерського обліку та засобів отримання правильної, сучасної та оперативної інформації про власний капітал є впровадження сучасних комп'ютерних технологій. Тому, ми розробили модель алгоритмів для ТОВ «Агрофірма Забарська» для бухгалтерських процедур комп'ютерної обробки інформації про наявність та рух капіталу. Впровадження запропонованої моделі на практиці автоматизує робочі місця бухгалтерів ТОВ «Агрофірма Забарська», що суттєво підвищить продуктивність їх роботи у сфері бухгалтерського обліку власного капіталу;

12. Ми вважаємо, що одним із шляхів вдосконалення організації системи внутрішнього контролю є вивчення організаційних та методологічних аспектів діяльності комісій з аудиту, які мали б усі особливості внутрішнього аудиту та виконували завдання. Впровадження внутрішнього аудиту має великі перспективи, як на світовому, так і державному рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аракелян А. Г. Теоретичні підходи до визначення категорії «власний капітал» [Електронний ресурс] / А. Г. Аракелян, Т. Б. Кузенко // Режим доступу : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/3_83130.doc.htm.
2. Баліцька В.В. Структурування капіталу підприємств та оцінка ефективності його використання / В.В. Баліцька // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 6. – С. 56–62.
3. Белова, Ірина. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 9-13.
4. Белоусов М. О. Генезис категорії “капітал”: економічна та облікова інтерпретація / М. О. Белоусов // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - 2011. - № 1 (55). - С. 18-26.
5. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: навчально-практичний посібник / [Білуха М.Т.] - К.: 2006. - 523 с.
6. Бланк І. А. Фінансовий менеджмент: навчальний курс / І. А. Бланк. – 2-е вид, перероб. і доп. – К.: Эльга, Ника – Центр, 2004. – 656 с.
7. Бобяк А.П. Організаційно-методичні аспекти обліку власного капіталу на підприємствах/ А.П. Бобяк// Научно-практический журнал “Экономика и управление”.– Симферополь: Национальная академия природоохранного и курортного строительства, 2011. – № 1. – С. 91-95.
8. Бобяк А.П. Проблеми обліку власного капіталу в ринкових умовах/ А.П. Бобяк // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. Випуск 1(6). – К.:

Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2011. – С. 15-23.

9. Боднарчук А. В. Сутність власного капіталу як об'єкта обліку та аналізу [Електронний ресурс] / Боднарчук А.В. // Ефективна Економіка. – 2013. – № 8.

10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.

11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит» у 2-х т.]. Київ : ТОВ «Ліра – К», 2006. 640 с.

12. Бутинець Ю.Ф. Облік власного капіталу за національними стандартами / Ю.Ф. Бутинець [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.u/portl/chem_biol/nvnltu/14_8/567_89.pdf.

13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерский учет в странах мира: [Учебное пособие]. / Ф.Ф. Бутинец. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 484 с.

14. Варичева, Р. В. Поняття власного капіталу / Р. В. Варичева // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 81-85.

15. Варичева Р. В. Власний капітал: функціональний підхід до трактування сутності, напрями класифікації у вітчизняній та зарубіжній практиці / Р. В. Варичева // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (52). – С. 37-42. – Режим доступу: http://nvunfu.esy.es/Archive/19_5/146_Wiwczar_19_5.pdf

16. Варичева Р. В. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку власного капіталу на акціонерних товариствах / Р.В. Варичева, К. П. Боримська // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2011. - Вип. 3. - С. 37-49. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2011_3_7.

17. Вдовиченко К.М. Сутність власного капіталу та особливості його обліку на підприємстві / К.М. Вдовиченко // SWorld. -2016. - № 15-22. – С.176-190.

18. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н.Г. Виговська. - Житомир : Вид-во

ЖДТУ, 2008. - 532 с.

19. Вівчар О.Й. Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства [електронний ресурс] / Вівчар О.Й., Саварин В.М. // Науковий вісник НЛТУ України. — 2009. — Вип. 19.5. — С. 146–150.

20. Вівчар О.Й. Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства / О. Й. Вівчар // Наук. вісн. НЛТУ України. – 2017. – Вип. 19 (5). – С. 146–150.

21. Воськало Н.М. Документування операцій з обліку власного капіталу: науковий вісник. Київ. 2009. 134 с.

22. Гарасим М.П. Необхідність інформаційних систем і технологій в управлінні підприємством / М.П. Гарасим, Л.Я. Сайко // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 327-332.

23. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.

24. Григораш Т. Ф. Теоретичні підходи до розуміння поняття «дивідентна політика» як фактора управління власним капіталом / Т.Ф. Григораш, В. В. Артеменко, А. О. Бондаренко // Молодий вчений. - 2017. - № 5. - С. 556-560. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_5_126.95

25. Гудзенко Н.М. Звіт про власний капітал: порядок складання та шляхи удосконалення / Н.М. Гудзенко, Т.П. Горобець. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/8_NND_2010/Economics/60336.doc.htm

26. Гуренко Т.О. Сучасний погляд на власний капітал. [електронний ресурс] / Т.О. Гуренко // науковий вісник національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер. : економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – вип. 181(3). – С. 79–84.

27. Дорош Н. І. Облік власного капіталу в контексті національних та міжнародних стандартів / Н. І. Дорош, В. В. Сніжко // Молодий вчений. - 2019. - № 2(2). - С. 606-610. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2019_2\(2\)_66](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2019_2(2)_66).

28. Душко З.О. Методичні аспекти аудиту власного капіталу. Управління економікою. 2011. № 2. С. 22—25.

29. Железняк Н.В. Проблемні аспекти обліку власного капіталу сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / Железняк Н.В. Теоретические и практические научные инновации. – С. 33-35. – Спосіб доступу http://конференция.com.ua/files/image/konf_13/doklad_13_7_08.pdf

30. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 365 с.

31. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / А. Г. Загородній, Г. О. Партин. – 2-ге вид. , перероб. і доп. – К: Тво «Знання», КОО, 2003. – 327 с.

32. Івченко Л. В. Власний капітал: сучасний погляд на його сутність та складові / Л. В. Івченко // Молодий вчений. - 2016. - № 3. - С. 79-83. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_3_22.

33. Ілляшенко С.М. Проблеми і перспективи ринково-орієнтованого управління інноваційним розвитком: монографія / За ред. д.е.н., професора С.М.Ілляшенко. – Суми: ТОВ «Друкарський дім «Папірус», 2011. – 644 с

34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

35. Іщенко Я.П. Теоретичні основи формування власного капіталу підприємства / Я.П. Іщенко, Л.В. Галайда // Економічні науки: Науковий вісник Херсонського державного університету. Випуск 15. Частина 1. – Херсон, 2015. – С.146-149.

36. Кадацька А. М. Сутність власного капіталу підприємства. URL: <http://repo.sau.sumy.ua/bitstream> (дата звернення: 24.04.2020).

37. Камінська Т.Г. Капітал як об'єкт вартісного виміру в сучасному обліку / Т.Г. Камінська // Облік і фінанси АПК. – 2010. - №3. – С.33-40.

38. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент: Навч. пос. / За ред. проф. Г. Г. Кірейцева. Вид. третє, перероб. і доп. – К.: ЦНЛ, 2004. – 531 с.
39. Коваль Л. В. Вплив облікової інформації щодо власного капіталу на прийняття управлінських рішень [Електронний ресурс] / Л. В. Коваль, А. В. Арсенюк. // Ефективна економіка. - 2017. - № 6.
40. Ковальов В.В. Фінансовий менеджмент: теорія та практика. Москва : Велбі : Проспект, 2007. 1024 с.
41. Козяр-Якубів С. О. Економічна сутність та історичні аспекти власного капіталу / С. О. Козяр – Якубів // Науковий вісник НУБіП України – 2012. - № 169 (2). – С.105 – 110.
42. Кравчук О. М. Фінансова діяльність суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / О. М. Кравчук, В. П. Лещук. — К.: Центр учбової літератури, 2010.—504 с.
43. Лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
44. Мацьків В. В. Особливості формування фінансового капіталу підприємств / В. В. Мацьків // Інноваційна економіка . - 2014. - № 1. - С. 171 – 175.
45. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.03.2013 р. № 433 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://www.me.gov.ua> (2,2 ,3,1) 8,36
46. Міжнародний стандарт аудиту 520 «Аналітичні процедури»: видання 20134 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>.
47. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: – Режим доступу:<http://msfz.minen.gov.ua>.
48. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Текст]. Частина I : Видання 2016-2017

років / Пер. з англ. мови О. Л. Ольховікова, М. К. Шульман. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів. 2016 Аудиторська палата України. 2017. 1142 с. URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf.

49. Мних Є.В. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства : монографія / Є.В. Мних, А.Д. Бутко, О.Д. Большакова, Г.О. Кравченко, Г.І. Никонович / за ред. проф. Є.В. Мниха. - К. : Вид-во КНТЕУ, 2005. - 232 с.

50. Мочан А.О. Власний капітал як об'єкт обліку та аналізу / А.О. Мочан, З.Л. Бандура // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2015. - №8. – С. 1144-1148

51. Мочерний С.В. Основи економічної теорії: Посібник / С.В. Мочерний- К.: Академія, 1998. — 463 с.

52. Назаренко І.М. Напрямки підвищення аналітичності та об'єктивності інформаційного забезпечення діагностики капіталу суб'єктів агробізнесу. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія: Економічні науки: зб. наук. пр. № 3 (71). 2015. С. 79—85.

53. Назарова І. Сутність та структуризація власного капіталу для потреб обліку / І. Назарова // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2017. - Вип. 3. - С. 117-126. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2017_3_12.

54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. Законодавство України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336+13/>

55. Нестеренко С.С. Порівняльний аспект нормативного регулювання складових власного капіталу на підприємствах різних форм власності / С.С. Нестеренко // Ефективна економіка. – 2014. – № 4.

56. НП(С)БО 1 (Загальні вимоги до фінансової звітності)

57. Облік в фермерських господарствах: навчальний посібник / О.А.

Подолянчук, Н.І. Коваль, Н.М. Гудзенко. – Київ: «Центр учбової літератури», 2019. – 374 с.

58. Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності МСФЗ 1: від 01.01.2012 № 929-004 [Електронний ресурс] :– Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

59. Пилипенко О.І. Облік та аналіз власного капіталу: теорія і практика: автореф. дис. На здобуття наук. ступеня канд. екон. наук 08.06.04 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит О.І. Пилипенко. - К., 2005. - 20 с.

60. Пілецька С.Т. Механізм формування власного капіталу підприємства / С.Т. Пілецька [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portl/soc_gum/sre/2010_2/141.pdf.

61. План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджено наказом Міністерством фінансів від 30.11.99р. №291.

62. Податковий кодекс України № 2755- VI від 02.12.10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/>.

63. Політична економія: навч. посібник / К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляев та ін.; за ред. д-ра екон. наук, проф. К.Т. Кривенка. — [2-ге вид., без змін.]. — К.: КНЕУ, 2008. — 512 с.

64. Поліщук І.Р. Бухгалтерський облік і контроль статутного капіталу в товариствах з необмеженою відповідальністю: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 - "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / І.Р. Поліщук. - К., 2006.-20 с.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499+99>

66. Правдюк Н.Л. Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві: (Монографія) - К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2005. – 420с.

67. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 року № 3125- XII.

68. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України затверджений ВР 16.07.1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

69. Про господарські товариства / Закон України від 19.09.1991 р. – № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1576-12>.

70. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 06.11.2014 № 1560-XII

71. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю: Закон України від 06.02.2018 , №2275-VIII.

72. Ромашко О. М. Удосконалення обліку власного капіталу на підприємстві/ О. М Ромашова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1. – Тернопіль: Крок, 2013. – С. 30-33.

73. Саблук П.Т. Фінансовий словник-довідник / М,Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Саблук, В.М. Скупий та інші.; за ред. М.Я Дем'яненко – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 555с.

74. Сардачук І.І. Обліково-інформаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю / І.І.Сардачук // Менеджмент та підприємництво в Україні / відп. ред. О. Є. Кузьмін. - Л. : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2009. - С. 510-515.

75. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку : монографія / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна, Н.М. Шульга, Т.В. Мулганівська, Т.С. Воїнова / за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л.В. Дікань. - Харків : Вид-во ХНЕУ, 2010. – 96 с

76. Стельмах М. Механізм формування раціональної структури капіталу підприємства / М. Стельмах [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://econa.at.ua/Vypusk_5/stelmah.pdf.

77. Стригуль Л.С., Панчеха К.О. Особливості формування та обліку власного капіталу на підприємствах різних організаційно+правових норм.

Вісник НТУ "ХПІ". 2014. № 65 (1107). С. 12—17.

78. Сурніна К.С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» К.С. Сурніна. – Київ, 2012. – 38с

79. Т. Г. Організація бухгалтерського обліку та контролю власного капіталу [Електронний ресурс] / Т. Г. Мельник, В. В. Димніч // Молодий вчений. - 2018. - № 3(2). - С. 670- 675. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_3\(2\)_63](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_3(2)_63).

80. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. пос./ О.О. Терещенко – КНЕУ, 2003. – 554 с.

81. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : підручник / Б.Ф. Усач. - Вид. 4-ге, [перероб. та доп.]. - К. : Вид-во "Знання-Прес", 2002. -253 с.

82. Утенкова К. О. Аудит : навчальний посібник / К. О. Утенкова. – К. : Алерта, 2011. - 368 с.

83. Фабіянська В.Ю. Audit report: the evolution of norms of Ukrainian and international legislation / В.Ю. Фабіянська // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. - №11 (27). – С. 101-110.

84. Фабіянська В.Ю. Методичні аспекти проведення аудиту власного капіталу / В.Ю. Фабіянська, А.В. Арсенюк // Ефективна економіка . – 2017. – № 6. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5656>

85. Цивільний кодекс України: від 16 січня 2003р. №435-IV

86. Шрам Т.В. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом: навч. посіб. / Т.В. Шрам, В.Є. Труш – К.: 2009 – 284 с.

87. Шура Н. О. Європейський погляд на категорію "власний капітал" підприємства та його складові / Н. О. Шура, М. В. Шатило // Агросвіт. - 2015. - № 7. - С. 50-54. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_7_11.

88. Югас Е.Ф. Економічна сутність та види капіталу підприємства /

Е.Ф. Югас, О.І. Олексик // Науковий вісник ужгородського університету. -
2014. - №2(43). С. 63-67.

ДОДАТКИ